



FACULTAD DE DERECHO

**Marco fiscal de las UTE's:
Caso aplicado a una Joint Venture**

Autor: Juan Melo Linaje

Derecho y Business Analytics

Área de Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Antonio Palou Bretones

Madrid

Curso 2024-2025

Resumen:

La Unión Temporal de Empresas, cuya característica fundamental es la falta de personalidad jurídica, es una fórmula de colaboración empresarial conocida a nivel internacional como Joint Venture. Debido a sus características, esta fórmula es idónea para el desarrollo de la actividad de handling en los aeropuertos españoles.

En Europa tuvo lugar un proceso liberalizador del sector del handling que abrió la puerta a que las Joint Venture pudieran entrar en el sector. Este sector tiene ciertas barreras de entrada ya es necesario obtener una autorización por parte de la Dirección General de Aviación Civil y en un segundo lugar obtener una concesión puesto que hay un número limitado de operadores por aeropuerto.

AENA es un jugador fundamental en el tablero del handling pues no es solo la encargada de gestionar las licitaciones sino que también fija los precios máximos que puede cobrar los operadores de handling.

La principal característica del régimen fiscal especial de las UTE's es la imputación de rentas a sus miembros residentes en España. En el entorno de la imposición indirecta, las UTE's son sujetos pasivos de impuestos como el IVA, el ITPAJD o el IAE.

Abstract:

The Temporary Joint Venture, whose main characteristic is the lack of legal personality, is a business collaboration formula known internationally as Joint Venture. Due to its characteristics, this formula is ideal for the development of the handling activity in Spanish airports.

In Europe, a process of deregulation of the handling sector took place, which opened the door for Joint Ventures to enter the sector. This sector has certain barriers to entry, as it is necessary to obtain authorization from the Directorate General of Civil Aviation and, secondly, to obtain the concession, as there is a limited number of operators per airport.

AENA is a key player on the handling board as it is not only in charge of managing the tenders but also sets the maximum prices that handling operators can charge.

The main characteristic of the special tax regime for UTE's is the imputation of income to its members resident in Spain. In the indirect taxation environment, UTE's are liable for taxes such as VAT, ITPAJD or IAE.

Palabras clave:

AENA, beneficios, concesiones, convenio doble imposición, dividendos, handling, Impuesto sobre Sociedades, imputación, Joint Venture, liberalización, personalidad, pliegos, régimen especial, retención, servicios de rampa, tarifas, tasas, UTE.

ÍNDICE

1.- Introducción	8
1.1.2 Metodología	8
1.1.3 Estructura	9
1.2 Marco Jurídico.....	10
1.3 Caracteres Principales	11
1.3.1 Ausencia de personalidad jurídica propia.....	11
1.3.2 Tiempo cierto.....	12
1.3.3 Objeto concreto	12
1.4 Organización	12
1.4.1 Gerente único	13
1.4.2 Junta de empresarios.....	13
1.4.3 Comité de gerencia	13
1.4.4 Personal.....	13
1.5 Diferencia con una Joint Venture	14
1.6 Constitución	15
1.7 Responsabilidad.....	16
1.7.1 Seguros	17
2.- Marco Fiscal de las Joint Venture	19
2.1 Régimen Especial de las UTE's	19
2.1.1 Sujeción de las UTE's a las obligaciones tributarias	21
2.1.2 Imputación de renta	21
2.1.3 Dividendos y participaciones en beneficios.....	23
2.1.4 Transmisión de participaciones.....	24
3 - Marco Operativo de la actividad de handling	28
3.2 Definición de Handling	30
3.2.1 Actividades incluidas en el concepto de handling	30
3.3 El Handling en España	35
3.3.1 Autorización	36
3.2.2 Servicios de rampa.....	37
3.2.3 Situación actual de las concesiones.....	39
3.4.1 Pliegos.....	42
3.5 Precios Máximos Fijados por AENA de las actividades de Handling.....	43

3.- Caso práctico, Fiscalidad del Handling:	47
4.1 Constitución	47
4.1.1 Miembros de la UTE	47
4.1.2 Denominación	48
4.1.3 Objeto	48
4.1.4 Fondo operativo común	48
4.1.5 Residencia fiscal	49
4.1.6 Duración	49
4.2 Impuesto sobre la Renta de los no Residentes	49
4.3 Criterio OCDE Transporte aéreo	51
4.3.1 Convenio Doble Imposición con Alemania	51
4.3.2 Convenio Doble Imposición con los Estados Unidos de América	52
4.4 Tratamiento del handling a efectos del Impuesto del Valor Añadido	53
4.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	55
4.6 Impuestos Especiales	57
4.6.1 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos	57
4.7 Impuesto sobre Actividades Económicas	59
4.8 Tasas Aeroportuarias	60
4.9 Caso Práctico	62
5.- Sinergias Generadas	66
5.1 Transferencia de conocimientos y experiencia	66
5.2 Acceso a mercados y redes	66
5.3 Capacidad técnica y financiera	66
5.4 Técnicas Combinadas	67
5.5 Riesgos compartidos	67
5.6 Flexibilidad laboral	68
6.- Conclusiones	69
7.- Bibliografía	71
6.1 Legislación	71
6.2 Jurisprudencia	73
6.3 Obras Doctrinales	74
6.4 Recursos de Internet	75

LISTADO DE ABREVIATURAS

AENA	Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, Sociedad mercantil Estatal Sociedad anónima.
ASEATA	Asociación de Empresas de Servicios de Asistencia en Tierra en Aeropuertos
CDI	Convenio de Doble Imposición
CEE	Comunidad Económica Europea
CEO	Chief Executive Officer
DGT	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IA	Inteligencia Artificial
IAG	International Airlines Group
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
LUTE	Ley 28/1982 de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
SAF	Sustainable Aviation Fuel

TCEE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea
TFG	Trabajo Fin de Grado
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
UTE	Unión Temporal de Empresas

1.- INTRODUCCIÓN

Las Uniones Temporales de Empresa son un sistema de colaboración entre empresas, por un tiempo cierto, determinado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.¹ Estas fórmulas asociativas son muy frecuentes en el sector de la construcción, aunque también están pensadas para otros sectores de actividad², como así ocurre en el sector del transporte aéreo y actividades conexas. Estas uniones suponen modificaciones en la estructura de las empresas con el propósito de lograr un avance técnico y optimizar su funcionamiento.³

1.1.1 Objeto

El objetivo de este TFG es el análisis desde un punto de vista práctico y fiscal de una UTE dedicada a realizar el servicio de handling en un aeropuerto internacional español. Esta UTE estará constituida tanto por un miembro residente en España, como por un miembro residente en un país de la Unión Europea y por un miembro residente en los Estados Unidos de América.

1.1.2 Metodología

La metodología seguida a la hora de desarrollar este TFG está consistiendo en un primer proceso de investigación de las fuentes legales, doctrinales, jurisprudenciales y administrativas. Se están analizando directivas europeas y su transposición al ordenamiento interno a través de leyes y reglamentos. Las leyes y reglamentos españolas relativas al tratamiento fiscal de las UTE's y a los servicios de handling. También se están analizando pronunciamientos judiciales, tanto nacionales como europeos, relativos a la fiscalidad de las UTE's y al proceso liberalizador de la actividad de handling, así como pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y de los tribunales administrativos.

¹ Rodríguez Rivera, JM (2000). Las Uniones Temporales de empresas (UTE'S). Fiscal & Laboral al día (2 Quincena octubre), 27-30.

² Arimany, N. (2008). Las Uniones Temporoales de Empresas por el nuevo PGC,. Partida Doble (200), 76 a 86.

³ Platero Alcón, A. (2017). Las Uniones Temporales de Empresas en el Ordenamiento Jurídico Español Ratio Juris, 89-116.

Toda esta información se está enriqueciendo con los numerosos artículos doctrinales que se están consultando, tanto en formato físico como digital. Asimismo están siendo consultadas fuentes digitales, en especial la página web de AENA y la página web del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible.

En una segunda fase, se está aplicando toda esta información al caso práctico en el que se va a constituir una UTE formada por tres miembros, dos de ellos no residentes, que va a desarrollar la actividad de handling en un aeropuerto nacional. De esta forma se da un alcance práctico a la recopilación de fuentes que se está realizando en este TFG.

Cabe destacar que a la hora de aplicar la normativa, en muchas ocasiones surgen cuestiones que requieren de un análisis especial consistente en el reanálisis de las fuentes primarias.

1.1.3 Estructura

La estructura que sigue este TFG está basada en la metodología que he seguido para poder realizarlo. Una primera parte eminentemente teórica seguida de un caso práctico y unas conclusiones.

El primer capítulo del TFG introduce la Unión Temporal de Empresarios en el marco jurídico español. En este capítulo se desarrollan sus principales características así como su forma de organización, como se constituye y la responsabilidad que tienen sus miembros. En este capítulo se explica también que se entiende por Joint Venture y sus diferencias con la UTE.

En el segundo capítulo se desarrolla el régimen fiscal especial que tienen las UTE's en el impuesto sobre sociedades. Desde su sujeción a este impuesto como la imputación de rentas a sus miembros, pasando por todas las especialidades de este régimen y el diferente tratamiento que tienen sus miembros dependiendo de su residencia.

En el tercer capítulo se trata el marco operativo de la actividad de handling. En un primer lugar se define que se entiende por handling en base a la Directiva 96/67/CE. Una vez entendido esto se desarrolla el handling en España, centrándonos en los requisitos necesarios para poder prestar estos servicios, así como el proceso liberalizador que ha

habido en este sector en España, comparando la situación actual con la del monopolio. Y llegando a la licitación, los pliegos de la misma y el contrato con AENA.

El cuarto capítulo se centra ya en el caso práctico. Al comienzo de este capítulo se desarrolla la constitución de la UTE con mención especial a sus miembros y al lugar de desarrollo de la actividad. Una vez constituida el proyecto se centra en el tratamiento fiscal que van a tener la rentas obtenidas por la UTE correspondientes a sus miembros no residentes, con especial atención al tratamiento que van a tener las distribuciones de beneficios que realice la misma. Seguidamente se van a tratar una serie de impuestos que van a tener que ser satisfechos por la UTE como el IVA, el ITPAJD, impuestos especiales, el IAE, y las tasas aeroportuarias. Una vez desarrollados estos extremos, se van a aplicar de manera práctica al simular las rentas que va a obtener la UTE.

En el quinto y sexto capítulo se exponen las principales sinergias que resultan del caso planteado y las conclusiones de este trabajo.

1.2 Marco Jurídico

Su primera regulación estuvo contenida en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y uniones de empresas. Es en su sección segunda donde se regulaban las agrupaciones temporales de empresas. Regulación que contiene las bases de la actual ley pero que contiene lagunas de cierta importancia.⁴

La normativa que regula actualmente a las uniones temporales de empresas es la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional (en adelante “LUTE”). Esta ley regula los requisitos que deben de tener estos entes para poder acogerse al régimen fiscal específico pero no se circunscribe únicamente al ámbito fiscal. Esta ley traspa el ámbito fiscal para afectar también al ámbito mercantil como defiende García-

⁴ Mínguez Conde, J. (1999). El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas participes. Estudios Financieros (núm. 193), 163 a 184.

Trevijano Garnica⁵. Esta opinión se ve reafirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) de 28 de enero de 2002, citada por el autor, cuando dice que los preceptos contenidos en esa norma no solo se circunscriben al ámbito de los deberes fiscales, sino de cualesquiera otras obligaciones que se contraigan por constituir el objeto de la actividad para la cual nació esa unión.

1.3 Caracteres Principales

El artículo séptimo de la LUTE recoge algunas de las principales características de las UTEs:

“Uno. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.

Dos. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia”.

Se destacan, la ausencia de personalidad jurídica propia, el tiempo cierto, determinado o indeterminado y, un objeto concreto.

1.3.1 Ausencia de personalidad jurídica propia

La constitución de una UTE no da lugar a la creación de un sujeto independiente con personalidad jurídica propia. Pese a esto, sí que tiene ciertos rasgos característicos de las entidades con personalidad jurídica propia, como defiende la Audiencia Provincial de Baleares en su sentencia 106/2014, *“aun cuando a tenor de su régimen legal la unión temporal de empresas carece efectivamente de personalidad jurídica, se establecen normas que dotan a la misma de un cierto grado de personificación”*.⁶

⁵ García Trevijano Garnica, E. (2004). La uniones de empresarios en la contratación administrativa. Thomson Civitas.

⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares núm, 106/2014, de 4 de abril, FJ 2.

1.3.2 Tiempo cierto

En el artículo octavo apartado c) de la LUTE se dice que las UTE's deberán tener una duración igual a la del servicio, obra o suministro que constituya su objeto y que este no puede tener una duración superior a 25 años salvo que se trate de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios públicos en cuyo caso se extiende a 50 años la duración.

Como se ha recogido *supra* la regulación de la LUTE traspasa los límites fiscales por lo que debemos entender que el límite temporal aplica a toda clase de UTE's, incluso aquellas que no se acogen al régimen fiscal especial.

Aquí por tanto surge la duda respecto a que ocurre si pasado ese límite, el objeto por el que se creó la UTE no se ha llegado a cumplir. ¿Habría que crear otra UTE de idénticas características? ¿Se puede prorrogar en casos como este? ¿Habría que constituir una sociedad con personalidad jurídica propia para seguir desarrollando la actividad?

En el presente caso la duración de la Joint Venture estaría determinada por la concesión de la licencia de handling. Estas licencias como se explicará más detalladamente *infra*, se dan para periodos de 7 años por lo que la duración de la UTE estará ligada al mantenimiento de la concesión.

1.3.3 Objeto concreto

En cuanto al objeto, este debe ser determinado. La constitución de la UTE debe tener un objeto unido a la prestación de un servicio o a la ejecución de una obra.

En este concreto caso el objeto será la prestación del servicio de handling.

1.4 Organización

La ley solo exige en su artículo octavo la existencia de un gerente único. Pero con carácter general los órganos que se crean para gestionar las UTE's son los siguientes:

1.4.1 Gerente único

La ley exige que el gerente único tenga poderes de todos los miembros de la UTE para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes⁷. Los miembros de la UTE pueden cambiar al gerente libremente sin tener que justificar esta decisión. En palabras de García Cruces al definir al gerente único, “*En realidad, nos encontramos ante un representante voluntario de los miembros de la Unión Temporal de Empresas, pero no de esta, ya que esta forma de colaboración no tiene personalidad jurídica. Se trata de un instrumento de actuación unificada y coordinada de una pluralidad de sujetos en el desarrollo de su actividad en común*”⁸

1.4.2 Junta de empresarios

Se puede asimilar a la junta general de las sociedades de capital ya que las decisiones que se toman en esta son similares. Se halla formada por representantes apoderados de cada uno de los participantes de la UTE. La forma en la que se toman los acuerdos viene recogida en los estatutos de la UTE aunque suele predominar la unanimidad.

1.4.3 Comité de gerencia

El consejo de administración de la UTE tiene encargadas las funciones de dirección y ejecución del objeto de la unión. Como en la junta de empresarios, este está formado por un representante de cada miembro de la UTE. Sus decisiones se toman con carácter general por mayoría.

1.4.4 Personal

Diferentes opciones aparecen en cuanto al personal que va a llevar a cabo el propósito de la UTE.

⁷ Cabrejas Guijarro, M. del M. (2012). Personalidad jurídica y capacidad procesal de las uniones temporales de empresas. CEFLegal. Revista práctica De Derecho, (136), 187–190. Recuperado el 22 de septiembre de 2024 de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/view/11981>

⁸ J.A. García Cruces (2021). *Derecho de Sociedades Mercantiles 3ª Edición* (p. 653). Tirant lo Blanch.

Una primera opción es que las empresas miembros se distribuyan el trabajo entre ellas, en el presente caso, el personal de una podría repostar los aviones, el de otra realizar la limpieza de estos y otro el transporte de equipajes.

Otra opción sería que cada empresa aporte personal a la UTE y ya, bajo la coordinación de esta, se realicen los trabajos. Con equipos de trabajo formados por empleados de las diferentes empresas miembro. Esta opción permite que los empleados conozcan la manera de trabajar de las otras empresas miembros, pudiendo enriquecerse de las experiencias previas de las otras empresas.

Una tercera opción es la contratación por parte de la UTE del personal. Esta opción permite a las empresas miembro protegerse en caso de no renovar la concesión del handling ya que podrían rescindir los contratos de trabajo de manera justificada. Otra opción que tienen los miembros de la UTE es la subrogación de la plantilla en virtud del Capítulo III, sección 2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Hay que mencionar que la contratación de los trabajadores a través de la UTE no excluye que sean los miembros de esta los que tengan la condición de parte empresarial en la relación laboral. Por tanto, todos los miembros de la UTE tienen responsabilidad directa y solidaria frente a los trabajadores. Esto se debe a que la persona encargada de formalizar los contratos sería el gerente único, que no debemos olvidar, actúa gracias a los poderes que ostenta de cada empresa miembro.

1.5 Diferencia con una Joint Venture

“La expresión ‘Joint Venture’ que en idioma español significa ‘Aventura o riesgo conjunto’, es comúnmente utilizada para ilustrar acuerdos, convenios de colaboración internacional”⁹ Estos acuerdos pueden resultar en la constitución de una sociedad con

⁹ Gordillo Arriaza, E. (1994). Contrato Internacional Joint Venture. *Vox Juris*, 4, 281.

personalidad jurídica propia, en la creación de una UTE o en la creación de cualquier otra entidad resultante de esta colaboración empresarial.

En el presente caso la colaboración empresarial se va a realizar a través de una UTE a la que denominaremos Joint Venture dado que estará formada por dos sociedades extranjeras, American Airlines, residente en los Estados Unidos de América y Lufthansa, residente en la República Federal de Alemania.

Pese a esta diferente nomenclatura la regulación que le aplicará a la Joint Venture será la de las UTE's, con las salvedades dispuestas para los no residentes, en las que se aplicará la Ley sobre la renta de los no residentes y los convenios de doble imposición entre España y los países de origen de las sociedades que la constituyan.

1.6 Constitución

Para poder aplicar el régimen fiscal especial se requiere constituir la UTE en escritura pública, sin que la falta de esta forma provoque su nulidad.¹⁰

Esta escritura debe contener la razón social de los otorgantes, su nacionalidad, la voluntad de las partes de constituir la, su domicilio y los estatutos o pactos que regirán el funcionamiento de la UTE

Estos estatutos deberán contener las siguientes estipulaciones de acuerdo con el artículo octavo e) de la LUTE:

“Uno. La denominación o razón, que será la de una, varias o todas las Empresas miembros, seguida de la expresión «Unión Temporal de Empresas, Ley .../..., número ...»

Dos. El objeto de la Unión, expresado mediante una Memoria o programa, con determinación de las actividades y medios para su realización.

¹⁰García Trevijano Garcia, E, pág.24 Op.cit

Tres. La duración y la fecha en que darán comienzo las operaciones.

Cuatro. El domicilio fiscal, situado en territorio nacional que será el propio de la persona física o jurídica que lleve la gerencia común.

Cinco. Las aportaciones, si existiesen, al fondo operativo común que cada Empresa comprometa en su caso, así como los modos de financiar o sufragar las actividades comunes.

Seis. El nombre del Gerente y su domicilio.

Siete. La proporción o método para determinar la participación de las distintas Empresas miembros en la distribución de los resultados o, en su caso, en los ingresos o gastos de la Unión.

Ocho. La responsabilidad frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común, que será en todo caso solidaria e ilimitada para sus miembros.

Nueve. El criterio temporal de imputación de resultados o, en su caso, ingresos o gastos.

Diez. Los demás pactos lícitos y condiciones especiales que los otorgantes consideren conveniente establecer.”

1.7 Responsabilidad

Las UTE's se rigen en todo lo no regulado expresamente por su normativa como si de una Sociedad Mercantil Personalista se tratase, en particular como una Sociedad Colectiva. Por tanto, en virtud del artículo 127 del Real Decreto de 22 de Agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, los socios estarán obligados personal y solidariamente con todos sus bienes. Uno de los extremos que deben contener los estatutos de la UTE es la responsabilidad frente a terceros, que como regula el artículo Octavo. e) Ocho de la LUTE, “*será en todo caso solidaria e ilimitada para sus miembros*”. Asimismo, la responsabilidad de los socios es directa, es decir, no hace falta agotar el patrimonio de la UTE para dirigirse contra sus socios. Es muy común en los concursos de concesión de Handling exigir un aval o garantía de los socios para así

apalancar con mayor seguridad la responsabilidad que pudiera derivarse por incumplimiento de las obligaciones de la UTE. A modo de ejemplo, en la última licitación de handling para los aeropuertos de Santiago, Gerona y Asturias se exigía una garantía provisional, para poder optar a la licitación de 36.000 € y una garantía definitiva del adjudicatario de cualquiera de los aeropuertos de 130.000 €. Se anexarán estos pliegos al TFG como **Anexo I**.

La responsabilidad ilimitada, directa y solidaria que tienen los socios con la UTE no implica que esta se extienda a los partícipes de los miembros de la UTE *per se*. Esta responsabilidad no altera el régimen de responsabilidad que tengan sus miembros, es decir, si uno de los miembros es una sociedad limitada, esta responderá ilimitada, directa y solidariamente frente a terceros por las obligaciones de la UTE pero hasta el límite de sus propios fondos, no llegando la responsabilidad a sus socios, salvo en supuestos críticos y no comunes en los que podría ser de aplicación la doctrina del “levantamiento del velo”.

1.7.1 Seguros

AENA incluye en sus pliegos un apartado dedicado a las responsabilidades y seguros que debe tener el operador de handling. En estos pliegos se detalla la responsabilidad del agente, que incluye tanto el daño emergente como el lucro cesante. Para protegerse del posible impago del operador de handling, AENA exige a los mismos tener contratados los siguientes seguros con pólizas calculadas en función del aeropuerto en el que se van a prestar los servicios.

A. Póliza de Responsabilidad Civil Aviación

Esta póliza obligatoria deberá garantizar la responsabilidad civil del operador de handling frente a terceros por daños a aeronaves, pasajeros carga equipajes e instalaciones de AENA. En esta póliza deberá aparecer como asegurado adicional AENA, quien tendrá la consideración de tercero. A modo de ejemplo, el límite de indemnización por siniestro en el aeropuerto de Madrid Bajas debe de ser de 250 millones de euros.

B. Póliza de Responsabilidad Civil Patronal

Esta póliza deberá garantizar los daños personales que se puedan ocasionar a los propios empleados del operador de handling en el ejercicio de sus trabajos aeroportuarios. En esta póliza deberá figurar AENA como asegurado adicional y deberá tener un límite de indemnización mínimo de 150.000 € por víctima.

2.- MARCO FISCAL DE LAS JOINT VENTURE

Las UTE's, pese a carecer de personalidad jurídica propia, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que reza lo siguiente:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

[...]

d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.”

2.1 Régimen Especial de las UTE's

Las UTE's pueden acogerse a un régimen de tributación especial, comúnmente conocido como régimen de transparencia fiscal. Para poder acogerse a este régimen las UTE's se deben inscribir en el Registro especial adscrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La UTE se deberá inscribir a través del procedimiento recogido en la siguiente página web: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GC00.shtml> Necesariamente se deberá aportar la escritura de constitución de la UTE en la que deberán estar incluidos los estatutos.

El artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite a las UTE's reguladas en la Ley 18/1982 inscritas en el registro mencionado, así como a sus miembros, a tributar según lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de la regla de valoración recogida en el segundo párrafo del apartado 4.

El artículo 43 de la LIS, regula el régimen de las agrupaciones de interés económico españolas y recoge la forma de tributación de las UTE's, a excepción de la regla de valoración del segundo párrafo del apartado 4 que regula la minoración del valor de adquisición. Tanto en las UTE's como para las agrupaciones de interés económico españolas, el valor de adquisición de sus socios se minorará por el importe de las pérdidas

sociales que hayan sido imputadas a los socios. Pero, a los socios de las agrupaciones de interés económico españolas, se les permite minorar el valor de adquisición en más casos cuando así lo establezcan criterios contables.

Como recoge Jose Manuel Rodríguez Rivera, es importante señalar que este régimen solo aplica cuando la UTE realiza actividades recogidas en su objeto social. En caso de realizar otro tipo de actividades, los resultados económicos que pudiera obtener la UTE, tanto los provenientes de actividades recogidas en su objeto social como las que no, quedarían sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.¹¹ Esta limitación al régimen especial viene recogida en el apartado 3 del artículo 45 de la LIS:

“Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el contribuyente realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social.”

Las normas del régimen general se aplican con carácter supletorio, y en especial, las reglas relativas al régimen de atribución de rentas dado que una de las principales características de las UTE's es su falta de personalidad jurídica.¹²

Por tanto la UTE podrá tributar a través de tres regímenes diferentes en función de los requisitos que cumpla.

Tabla 1

*Resumen del Régimen Fiscal aplicable en función de los requisitos cumplidos.*¹³

Régimen Fiscal	Requisitos LUTE	Requisitos LIS
Atribución de Rentas	NO	NO

¹¹ Rodríguez Rivera, Manuel. (2000) Las Uniones temporales de Empresas (UTE's), Fiscal al día, 2 Quincena de octubre 2000.

¹² Juristo Sanchez, R. (2010). La unión temporal de empresas contratistas de obras. Navarra: Aranzadi, S.A.U.

¹³ Elaboración propia

Régimen General LIS	SÍ	NO
Régimen Especial artículos 43 y ss de la LIS	SÍ	SÍ

2.1.1 Sujeción de las UTE's a las obligaciones tributarias

Las UTE's están sujetas a todas las obligaciones tributarias recogidas en la LIS salvo al pago de la deuda tributaria por la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. En concordancia con esta exclusión, la UTE tampoco deberá incluir la parte de la base imponible que se impute a sus socios.

2.1.2 Imputación de renta

Como se ha mencionado anteriormente las UTE's imputan sus rentas a sus socios residentes. Esta imputación se produce en la proporción recogida en los estatutos de la UTE, siendo este un punto obligatorio de los mismos recogido en el número siete del artículo 8 e) LUTE.

a. Cierres Especiales

Como regla general la imputación de las rentas se producirá durante el periodo impositivo siguiente al de la UTE, si bien es cierto que aquellos participes que están a su vez sometidas al régimen fiscal especial del Capítulo II del Título VII de la LIS deberán imputárselo en la fecha fin del periodo impositivo.

La regla general permite a las empresas miembro diferir durante un año la imputación de las rentas obtenidas por la UTE, atrasando así su efectos. El artículo 46.2.a) permite a los miembros imputarse las rentas en la fecha de finalización del periodo impositivo de la UTE pero deberán mantener la opción durante tres años. La Dirección General de Tributos en su contestación a consulta Vinculante V1587-12¹⁴ recoge que esta opción se

¹⁴ Contestación a consulta V1587-12 de 20 de junio de 2012

podrá prorrogar año a año mientras no se comuniquen el cambio de opción, y que en caso de cambiar de opción, la nueva se deberá mantener durante otros tres años.

A continuación se recogen las principales características de este régimen de imputación de rentas.

b. Gastos Financieros Netos

El artículo 16 de la LIS limita la deducibilidad de los gastos financieros netos al 30 por ciento de los beneficios operativos de cada ejercicio. Este límite condiciona el porcentaje de apalancamiento que pueden tener las empresas ya que tener unos intereses superiores al mencionado límite resulta del todo ineficiente. Las UTE's en el ejercicio de su objeto social pueden apalancarse e incurrir en gastos financieros. Como se ha mencionado anteriormente las UTE's están sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades en todo lo que no se regule en su régimen especial. Es por ello por lo que a las UTE's les puede llegar a ser de aplicación este límite. El legislador decidió que en el caso de que esto ocurra, sus miembros puedan imputarse el exceso de los gastos financieros sobre el límite, aumentando de facto este límite. Hay que precisar que los gastos financieros imputados a su socio no podrán ser deducibles por la UTE en ejercicios futuros. A su vez, los miembros de las UTE's deberán estar por debajo del límite para poder imputarse esos gastos ya que esta habilitación no elimina el límite en sede de la entidad miembro.

c. Reserva de Capitalización

La reserva de capitalización viene regulada en el artículo 25 de la LIS y permite reducir la base imponible en un 15 por ciento del importe del incremento de los fondos propios. Este incremento de los fondos propios se debe mantener durante 3 años en la forma de reserva de capitalización.

En el caso de que la UTE no tenga suficiente base imponible para aplicar la reducción, sus miembros residentes podrán aplicar la reducción sobrante. La reserva aplicada por los miembros no podrá ser aplicada posteriormente por la UTE.

d. Bases Imponibles Positivas o Negativas, Minoradas o Incrementadas, en su caso, en la Reserva de Nivelación.

Esta es la característica fundamental de las UTE's. Sus miembros residentes se imputan las bases imponibles de la UTE, ya sean positivas o negativas y con posterioridad a la aplicación de la reserva de nivelación, ya sea en el momento que minoran la base imponible, ya sea en el momento posterior que la incrementan.

e. Bases de las Deducciones y Bonificaciones

Los socios de las UTE's, tanto los socios personas jurídicas como los socios persona física residentes, se pueden imputar las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la UTE. La parte de las deducciones y bonificaciones no imputadas a sus socios residentes se las podrá aplicar la UTE.

f. Las Retenciones e Ingresos a Cuenta

Esta es una consecuencia lógica del régimen especial al que están sometidas las UTE's. La UTE es un ente transparente para los socios residentes por lo que las retenciones e ingresos a cuenta producidos en el actuar de la UTE traspasan a esta para llegar a sus partícipes.

2.1.3 Dividendos y participaciones en beneficios

En este punto debemos distinguir entre los beneficios repartidos a los socios residentes y los que no.

Los beneficios repartidos a los socios residentes no son gravables en tanto y cuanto los beneficios de los que proceden ya fueron gravados en sede del miembro. Esta es una de las características principales de los entes sometidos a atribución de rentas como las UTE's, las sociedades civiles o las comunidades de bienes. Pese a esto existe una peculiaridad respecto de aquellos socios que lo han sido con posterioridad a la imputación de las rentas que generaron esos beneficios. En estos casos los beneficios distribuidos minoraran el valor de adquisición fiscal de las participaciones en la UTE.

Cuando los beneficios se reparten a socios no residentes el criterio fiscal varia. Hay que recordar que los socios no residentes no se benefician del régimen de imputación de rentas por lo que la distribución de dividendos tributará de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y los convenios para evitar la

doble imposición. Este tema se tratará más adelante teniendo en cuenta que uno de los miembros es residente en Alemania y otro en los Estados Unidos de América.

2.1.4 Transmisión de participaciones

La Ley aplica un criterio por el cual el valor fiscal de las participaciones en la UTE se ve incrementado en los beneficios que no habiendo sido distribuidos, han sido imputados a sus socios. De esta manera el legislador permite que un socio abandone la UTE sin provocar una pérdida de liquidez en la misma. Del mismo modo, en caso de que los miembros de las UTE se hayan imputado pérdidas, su valor de adquisición se verá incrementada.

A modo de ejemplo se va a ilustrar el tratamiento fiscal que tendría el abandono de Iberia al año y a los seis años de constituirse la UTE.

a) Transmisión de la participación al año de constituirse a UTE

Iberia tiene una participación del 45% de la UTE. En un primer momento, el valor fiscal de su participación es igual al valor de su aportación al fondo operativo común, es decir, 4,5 millones de euros.

Sí la UTE ha obtenido un resultado negativo de 1 millón de euros durante su primer ejercicio de actividad. Iberia ya se habrá imputado el resultado negativo de 450 mil euros. Nada más finalizar el ejercicio, Iberia decide transmitir su participación a Air Arabia Morocco. Ambos han llegado a un acuerdo por el cual Air Arabia Morocco entregará 5,75 millones de euros a Iberia por su interés en la UTE. A Air Arabia Morocco le interesa mucho entrar en el sector de handling europeo y cree que sería una buena oportunidad entrar a través de la UTE ya que esta ya ha obtenido la licitación, lo que acelera el proceso.

A priori, parece que Iberia debería tributar por un beneficio de 1,25 millones de euros, la diferencia entre su valor de adquisición y su valor de transmisión. Pero como se ha indicado anteriormente, las pérdidas imputadas a sus socios aumentan su valor de adquisición. Esto haría que la plusvalía fiscal de Iberia fuese de 800 mil euros y no de 1,25 millones de euros. Lo que supone una ventaja fiscal de 425 mil euros.

Tabla 2*Resumen del tratamiento fiscal de la transmisión al año de constituirse la UTE¹⁵*

	Valor fiscal	Valor Transmisión	Plusvalía
Régimen Normal	4.5M€	5.75M €	1.25M €
Régimen Especial	4.95M€	5.75M €	0.8M €

b) Transmisión de la participación a los seis años de constituirse a UTE

En este supuesto vamos a asumir que la UTE ha ido distribuyendo los beneficios obtenidos a sus miembros salvo 1,5 millones de euros. De estos 1,5 millones, le corresponden a Iberia 675 mil euros. En el caso de que Air Morocco decida entrar en este sexto año, el valor de adquisición de la participación de Iberia en la UTE se verá incrementado en esos 675 mil euros no distribuidos pero que Iberia sí que se ha imputado.

Este tratamiento fiscal permite que los miembros de la UTE puedan abandonarla sin poner en riesgo la viabilidad de esta lo que podría ocurrir en el caso de que la entidad saliente solicite la distribución de los beneficios no distribuidos.

Tabla 3*Resumen del tratamiento fiscal de la transmisión a los seis años de constituirse la UTE¹⁶*

	Valor fiscal	Valor Transmisión	Plusvalía
Régimen Normal	4.5M€	5.75M €	1.25M €

¹⁵ Elaboración propia

¹⁶ Elaboración propia

Régimen Especial	5.175M€	5.75M €	0.575M €
------------------	---------	---------	----------

c) Exención del artículo 21 LIS

Otra cuestión por tratar es la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 21 de la LIS. Este artículo regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Sí se aplicase esta exención la plusvalía que Iberia generase estaría exenta del Impuesto sobre Sociedades en un 95%, lo que haría que el tipo efectivo pagado por Iberia por la plusvalía fuera del 1.25%, resultado de aplicar el 25% al 5% no exento.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos no acepta la aplicación de esta exención, equiparando el tratamiento fiscal que da el mencionado artículo a las Agrupaciones de Interés Económico a las UTE's. En palabras de la Dirección¹⁷:

*“(...) en el caso de transmisión de la participación en una UTE, de manera similar a la transmisión de participaciones en una agrupación de interés económico, **no dará lugar a la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS**, sin perjuicio de que el valor de adquisición se incremente en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.”*

d) Transmisión por parte de uno de los miembros no residentes

¹⁷ Contestación a consulta V0610-16, de 15 de febrero de 2016, de la Dirección General de Tributos.

El artículo 13.1.i). 1º entiende obtenida en territorio español las ganancias patrimoniales cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español. Pese a esto, habrá que estar a lo que establezcan los respectivos convenios.

En el caso de que Lufthansa decidiese vender su interés en la UTE habría que acudir al artículo 13 del Convenio que regula una serie de supuestos en los que se podrán someter a tributación las ganancias patrimoniales en ambos estados. Entre los supuestos recogidos no se encuentra ninguno en el que puede subsumirse la transmisión de la participación en la UTE por lo que aplicará el apartado 6 que reza tal que así:

“Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente”

El convenio ente Estados Unidos y España regula de manera muy parecida las ganancias de capital, indicando que en casos como este solo pueden ser gravadas en el Estado contratante en el que reside el transmitente. Al igual que en el convenio con Alemania, esto viene regulado en el artículo 13.

3 - MARCO OPERATIVO DE LA ACTIVIDAD DE HANDLING

3.1 Introducción

La actividad de handling fue parte del proceso de liberalización que tuvo lugar en la Unión Europea desde finales de los años 80. Fue clave en este proceso la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de abril de 1986, asuntos acumulados 209 a 213/84, mediante la cual se declararon aplicables al sector aéreo las disposiciones sobre competencia establecidas en el Tratado de Roma.

Esta sentencia trata la compatibilidad del Código francés de Aviación Civil con el artículo 85 del Tratado de Roma. El Código francés de Aviación Civil solo permitía que empresas autorizadas por el Ministro encargado prestasen servicios aéreos, sometiéndose sus tarifas a homologación por parte del Ministro. El artículo 85 del Tratado de las CEE rezaba en ese momento tal que así:

“1. Se considerarán incompatibles con el Mercado Común y quedarán prohibidos: los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones de empresas y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre los Estados miembros y que tengan por objeto o resultado impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del Mercado Común, en particular las que consistan en:

(a) la fijación directa o indirecta de los precios de compra o de venta o de cualesquiera otras condiciones de transacción;

(b) la limitación o el control de la producción, de los mercados, del desarrollo técnico o de las inversiones;

(c) el reparto de mercados o de fuentes de abastecimiento;

(d) la aplicación a las partes en las transacciones de condiciones desiguales con respecto a suministros equivalentes, colocándolas así en una situación de desventaja competitiva;

o

(e) la supeditación de la celebración de un contrato a la aceptación por una de las partes de suministros adicionales que, por su naturaleza o según los usos comerciales, no guarden relación alguna con el objeto de dicho contrato”

El Gobierno francés defendía que los Estados son soberanos del espacio aéreo que se encuentra sobre su territorio, y que en virtud del artículo 6 del Convenio de Chicago de 7 de diciembre de 1944 relativo a la aviación civil internacional, estas limitaciones eran legales. Este artículo dice tal que así:

“ningún servicio aéreo internacional regular podrá explotarse en el territorio o sobre el territorio de un Estado contratante, excepto con el permiso especial u otra autorización de dicho Estado y de conformidad con las condiciones de dicho permiso o autorización.”

El TJCE resuelve en un primer momento que este tratado no obliga a los Estados miembros firmantes a no respetar las normas sobre competencia del Tratado CEE, por lo que no son óbice para resolver la cuestión principal sobre la aplicabilidad al transporte aéreo de las normas del TCEE.

El TJCE entiende que no hay en el Tratado ninguna excepción a la aplicación de las normas sobre competencia al sector de los transportes, como si ocurre expresamente en el artículo 42 sobre el comercio de productos agrícolas. Explica el Tribunal que el artículo 84, solo pretende definir el ámbito de aplicación de los artículos 74 y siguientes del tratado y que la diferencia entre el transporte en general, al que le aplican directamente estos preceptos y, el transporte marítimo y aéreo que requiere de la aprobación unánime del Consejo solo aplica a esos artículos y no al 85 y siguientes sobre competencia.

Concluye el Tribunal diciendo que *“los transportes aéreos están sometidos, al igual que las demás modalidades de transporte, a las normas generales del Tratado, incluidas las relativas a la competencia.”*

Antes de entrar en harina es importante recalcar la importancia de este sector en España ya que a actividad de handling da empleo a unas 22.000 personas según la Asociación de Empresas de Servicios de Asistencia en Tierra en Aeropuertos (ASEATA).¹⁸

3.2 Definición de Handling

“En la industria aeronáutica se denomina handling al servicio de asistencia a aviones en tierra que se materializa en un conjunto de operaciones terrestres que tienen por objeto ejecutar las tareas de carga y descarga de mercancías y abarcar el tiempo desde que una aeronave aterriza hasta su partida”.¹⁹

3.2.1 Actividades incluidas en el concepto de handling

Es en la Directiva 96/67/CE donde se aborda el handling. Esta normativa comunitaria reconoce que la asistencia en tierra es fundamental para el buen funcionamiento del transporte aéreo y para el uso eficiente de las infraestructuras aeroportuarias. Su objetivo es abrir este servicio al mercado bajo un régimen de libre competencia, de manera gradual y ajustada a las necesidades específicas del sector.²⁰

Esta directiva incluye en su anexo las actividades consideradas como asistencia en tierra, siendo las siguientes:

“La asistencia administrativa en tierra y la supervisión comprenden:

1.1. los servicios de representación y enlace con las autoridades locales o cualquier otra persona, los gastos efectuados por cuenta del usuario y el suministro de locales a sus representantes;

¹⁸ Europa Press. (2023, 26 de septiembre). *Casi una veintena de empresas mundiales pujan por el mayor concurso de 'handling' de Aena, valorado en 5.000 millones*. Europa Press. Recuperado el 12 de enero de 2025 de <https://www.europapress.es/turismo/nacional/noticia-casi-veintena-empresas-mundiales-pujan-mayor-concurso-handling-aena-valorado-5000-millones-20230926085956.html>

¹⁹ Vasallo, C. (2018). El contrato de handling aeroportuario. Revista de la Facultad de Derecho de México. Tomo LXVIII, Número 271, 618-646.

²⁰ Ibáñez, S. G. V. (2001). La liberalización comunitaria del transporte aéreo. Revista de derecho comunitario Europeo, 5(10), 611-626.

- 1.2. *el control de las operaciones de carga, los mensajes y las telecomunicaciones;*
- 1.3. *la manipulación, almacenamiento, mantenimiento y administración de las unidades de carga;*
- 1.4. *cualquier otro servicio de supervisión antes, durante o después del vuelo y cualquier otro servicio administrativo solicitado por el usuario.*
2. *La asistencia a pasajeros comprende toda forma de asistencia a los pasajeros a la salida, la llegada, en tránsito o en correspondencia, en particular el control de billetes y documentos de viaje, la facturación de los equipajes y el transporte de equipajes hasta las instalaciones de clasificación.*
3. *La asistencia de equipajes comprende la manipulación de equipajes en la sala de clasificación, su clasificación, su preparación para el embarque, y su carga y descarga de los sistemas destinados a llevarlos de la aeronave a la sala de clasificación y a la inversa así como el transporte de equipajes desde la sala de clasificación a la sala de distribución.*
4. *La asistencia de carga y correo comprende:*
 - 4.1. *en cuanto a la carga, en exportación, importación o tránsito, la manipulación física, el tratamiento de los documentos correspondientes, las formalidades aduaneras y toda medida cautelar acordada entre las partes o exigida por las circunstancias;*
 - 4.2. *en cuanto al correo, tanto de llegada como de salida, la manipulación física, el tratamiento de los documentos correspondientes y toda medida cautelar acordada entre las partes o exigida por las circunstancias.*
5. *La asistencia de operaciones en pista comprende:*
 - 5.1. *el guiado de la aeronave a la llegada y a la salida;*
 - 5.2. *la asistencia a la aeronave para su estacionamiento y el suministro de los medios adecuados;*

- 5.3. *las comunicaciones entre la aeronave y el agente de asistencia en tierra;*
- 5.4. *la carga y descarga de la aeronave, incluidos el suministro y utilización de los medios necesarios, así como el transporte de la tripulación y los pasajeros entre la aeronave y la terminal, y el transporte de los equipajes entre la aeronave y la terminal;*
- 5.5. *la asistencia para el--arranque de la aeronave y el suministro de los medios adecuados;*
- 5.6. *el desplazamiento de la aeronave, tanto a la salida como a la llegada, y el suministro y aplicación de los medios necesarios;*
- 5.7. *el transporte, la carga y descarga de alimentos y bebidas de la aeronave.*
6. *La asistencia de limpieza y servicio de la aeronave comprende:*
- 6.1. *la limpieza exterior e interior de la aeronave, servicio de aseos y servicio de agua;*
- 6.2. *la climatización y calefacción de la cabina, la limpieza de la nieve, el hielo y la escarcha de la aeronave;*
- 6.3. *el acondicionamiento de la cabina con los equipos de cabina y el almacenamiento de dichos equipos.*
7. *La asistencia de combustible y lubricante comprende:*
- 7.1. *la organización y ejecución del llenado y vaciado del combustible, incluidos el almacenamiento y el control de la calidad y cantidad de las entregas;*
- 7.2. *la carga de lubricantes y otros ingredientes líquidos.*
8. *La asistencia de mantenimiento en línea comprende:*
- 8.1. *las operaciones regulares efectuadas antes del vuelo;*
- 8.2. *las operaciones particulares exigidas por el usuario;*

8.3. *el suministro y la gestión del material necesario para el mantenimiento y de las piezas de recambio;*

8.4. *la solicitud o reserva de un punto de estacionamiento o de un hangar para realizar las operaciones de mantenimiento.*

9. *La asistencia de operaciones de vuelo y administración de la tripulación comprenden:*

9.1. *la preparación del vuelo en el aeropuerto de salida o en cualquier otro lugar,*

9.2. *la asistencia en vuelo, incluido, si procede, el cambio de itinerario en vuelo;*

9.3. *los servicios posteriores al vuelo;*

9.4. *la administración de la tripulación.*

10. *La asistencia de transporte de superficie incluye:*

10.1. *la organización y ejecución del transporte de pasajeros, tripulaciones, equipajes, carga y correo entre las distintas terminales del mismo aeropuerto, excluido todo transporte entre la aeronave y cualquier otro lugar en el recinto del mismo aeropuerto;*

10.2. *cualquier transporte especial solicitado por el usuario.*

11. *La asistencia de mayordomía (<catering») comprende:*

11.1. *las relaciones con los proveedores y la gestión administrativa;*

11.2. *el almacenamiento de alimentos, bebidas y accesorios necesarios para su preparación;*

11.3. *la limpieza de accesorios;*

11.4. *la preparación y entrega del material y los productos alimenticios.”*

Todas las actividades recogidas en el anexo de la directiva se pueden agrupar en cuatro grandes bloques de operaciones. Asistencia de operación, asistencia de pasaje, asistencia

de carga y asistencia de rampa. A continuación se recoge una tabla resumen con las actividades recogidas en la directiva:

Tabla 4

Resumen de las principales actividades recogidas en la directiva²¹

Tipo de Asistencia	Descripción Resumida
Administrativa y Supervisión	Representación, enlace, carga, telecomunicaciones, almacenamiento, supervisión.
Pasajeros	Control de billetes, documentos, facturación y transporte de equipajes.
Equipajes	Clasificación, carga, descarga y transporte de equipajes.
Carga y Correo	Manipulación, documentos, aduanas y medidas cautelares para carga y correo.
Operaciones en Pista	Guiado, estacionamiento, comunicaciones, carga/descarga, transporte, arranque y desplazamiento de aeronave.
Limpieza y Servicio	Limpieza interior/externa, aseos, climatización, deshielo, almacenamiento de equipos.
Combustible y Lubricante	Suministro, almacenamiento, calidad y cantidad de combustible y lubricantes.

²¹ Elaboración propia

Mantenimiento en Línea	Revisión previa al vuelo, mantenimiento, piezas de repuesto, reserva de espacios.
Operaciones de Vuelo y Tripulación	Preparación, asistencia en vuelo, post-vuelo y gestión de tripulación.
Transporte de Superficie	Transporte dentro del aeropuerto (excepto aeronave), servicios especiales.
Mayordomía (Catering)	Gestión de proveedores, almacenamiento, limpieza y entrega de alimentos.

3.3 El Handling en España

La Directiva Europea 96/67/CE fue transpuesta a nuestro ordenamiento interno a través del Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio en el que se regula la presentación de los servicios de asistencia en tierra.

El artículo cuatro del Real Decreto establece la posibilidad de que sean terceros autorizados los que presten los servicios de handling, a excepción de los servicios de rampa que cuentan con un régimen especial. También existe la posibilidad de que los usuarios de los aeropuertos se auto asistan, es decir, que sean las propias compañías aéreas las que se presten los servicios de handling a ellas mismas, el denominado autohandling.

Esta posibilidad se prevé solo para aquellos aeropuertos denominados “*de interés general*”. La consideración de un aeropuerto como aeropuerto de interés general corresponde al Ministro de Transportes y Movilidad Sostenible en virtud del artículo primero del Real Decreto 2858/1981, de 27 de noviembre.

El Real Decreto distingue entre dos tipos de servicios, los de libre acceso y los de acceso restringido. Los de libre acceso son la mayoría de los servicios y no están sujetos al proceso de selección para poder prestar sus servicios sino que les basta con tener la autorización pertinente. Por otro lado los servicios de acceso restringido, también conocidos como los servicios de rampa están sujetos a la obtención de la autorización y

al proceso de selección de agentes. En ambos casos se debe formalizar un contrato con AENA para poder desarrollar la actividad.

3.3.1 Autorización

En el artículo 9 se regula la autorización que deben obtener los prestadores de servicios de handling. En el párrafo segundo del apartado 1 se exige que, en caso de que la prestación del servicio se realice por una UTE, será imprescindible que todos sus miembros obtengan la autorización. El órgano competente para otorgar estas autorizaciones es la Dirección General de Aviación Civil, órgano directivo dependiente del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible. La autorización tendrá un periodo máximo de siete años, renovable previa solicitud de renovación con antelación mínima de seis meses. La autorización está supeditada al mantenimiento de los requisitos necesarios para su obtención.

El plazo máximo para resolver la solicitud viene regulado en el artículo 12 y es de seis meses desde la solicitud, siendo positivo el silencio administrativo.

El artículo 10 del citado Real Decreto regula las condiciones y obligaciones exigidas a los prestadores del servicio de handling. Los requisitos para obtener la autorización los siguientes:

- Estar al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la Seguridad Social.
- No haber sido condenado, por sentencia firme, hasta que no se haya extinguido la responsabilidad penal, a las penas de inhabilitación o suspensión, salvo que no guarden relación directa con la actividad aeroportuaria.
- No haber sido declarados en estado de quiebra, sometidos a concurso de acreedores o considerados insolventes en cualquier procedimiento legales.
- Carecer de sanciones impuestas mediante resolución firme, que agote la vía administrativa, por infracciones muy graves vinculadas a la protección de personas, instalaciones, aeronaves, equipos o a la seguridad aeroportuaria.

Los requisitos para desarrollar la actividad son los siguientes:

- Tener un centro adecuado para desarrollar la actividad.
- Tener una póliza de seguro de responsabilidad civil.
- Actuar conforme a las normas de seguridad aeroportuaria y del transporte aéreo, protegiendo personas, instalaciones, equipos y aeronaves.
- Realizar una separación contable entre las actividades de handling y el resto de sus actividades.
- Respetar las normas de funcionamiento del aeropuerto.
- Cumplir las normas de legislación sociable y medioambiental.

3.2.2 *Servicios de rampa*

En primer lugar hay que entender que se considera servicio de rampa. El artículo 2 del Real Decreto define servicios de rampa como aquellos que se prestan esencialmente en la rampa del aeropuerto y que son los siguientes:

- *“Asistencia de equipajes*
- *Asistencia a las operaciones en pista*
- *Asistencia de combustible y lubricante.*
- *Asistencia de carga y correo en lo que respecta a la manipulación física de la carga y del correo entre la terminal del aeropuerto y el avión, tanto a la llegada como a la salida o en tránsito.”*

En principio, el Real Decreto limita a dos agentes por categoría de servicio en aquellos aeropuertos cuyo tráfico anual sea superior a un millón de pasajeros o veinticinco mil toneladas de carga transportada por avión. Si no se cumplen estos requisitos solo habrá un agente.

AENA emitirá un informe anual al Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible en el que evaluará la calidad de los servicios de handling así como sus precios. Asimismo AENA podrá proponer al Ministerio el incremento progresivo del número de agentes. El Ministerio ha ido elevando el número de agentes a través de numerosas órdenes ministeriales como la Orden FOM/1336/2014, de 18 de julio o la Orden FOM/74/2006, de 16 de enero.

En el caso de la auto asistencia la norma general es que puedan auto prestarse este servicio cuantos usuarios existan pero se podrán limitar hasta un máximo de dos por Orden del Ministro de Transportes y Movilidad Sostenible (antiguo Ministerio de Fomento) basándose en los criterios fijados en la Disposición Adicional Cuadragésima de la Ley 66/1997:

“a) Tráfico anual de pasajeros o carga.

b) Capacidad del aeropuerto.

c) Razones operativas o de seguridad de los recintos aeroportuarios.

d) Protección social de los empleados.

e) Autofinanciación de las entidades gestoras de los aeropuertos.

f) Reciprocidad con terceros países.”

a. Selección de Agentes Para el Servicio de Rampa

Puede ocurrir que se presenten más agentes que plazas autorizadas existan para un aeropuerto. El artículo 14 del Real Decreto prevé el proceso de selección de los agentes. AENA después de consultar con el Comité de Usuarios, aprobará un pliego que contendrá todas aquellas especificaciones que deberán cumplir los interesados para optar a ser seleccionados. En el mismo pliego se recogerán los criterios de selección previstos que deberán ser *“adecuados, objetivos, transparentes y no discriminatorios”*. La licitación será publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas y será la propia AENA la que seleccionará a los agentes, salvo que la propia AENA preste servicios similares en ese aeropuerto y controle o participe en alguna empresa que si lo haga. En estos casos será la Dirección General de Aviación Civil la que apruebe el pliego, convoque la licitación y seleccione a los agentes. La selección tendrá una vigencia de siete años, quedando obligados a prestar el servicio durante ese periodo.

AENA puede prestar estos servicios directamente sin tener que presentarse a la licitación, ya sea directamente o a través de una participada. Desde el 1 de enero del 2001, en aquellos aeropuertos con más de dos millones de pasajeros anuales o cincuenta mil

toneladas de carga transportada por avión, al menos uno de los agentes no debe tener vinculación con AENA.

3.2.3 Situación actual de las concesiones

España como miembro de la Unión Europea fue parte del proceso liberalizador que hubo en el sector del handling. Este proceso comenzó en España con la transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva 96/67/CE a través del Real Decreto 1161/1999 de 2 de julio. Este proceso resultó en el fin del monopolio que Iberia venía ostentando, resultando en la progresiva irrupción de nuevos operadores de handling en los aeropuertos españoles.

La situación actual está marcada por la renovación de concesiones que tuvo lugar durante el año 2023 y que entró en funcionamiento en el ejercicio 2024. Esta renovación cambió por completo el panorama nacional de concesiones ya que se vieron renovadas las licencias de 41 de los 43 aeropuertos gestionados por AENA.

Esta licitación supuso un duro golpe para Iberia, ya que su filial de handling, Iberia Airport Services, perdió su presencia en todos los grandes aeropuertos españoles salvo en Madrid.²² Esto ha supuesto un hito en el sector pues recordemos que Iberia venía de ejercer un monopolio en este sector.

Ante esta nueva situación IAG, empresa matriz de British Airways, Iberia y Vueling entre otras, decidió constituir South Europe Ground Services, una nueva empresa dedicada al sector del handling.²³ Iberia, pese a perder su presencia en la mayoría de grandes aeropuertos nacionales, sigue representando el 47% de todas las licencias de handling concedidas en España.

²² El Confidencial. (2023, 26 de septiembre). *Iberia pierde el 'handling' en Barcelona-El Prat y en otros grandes aeropuertos*. Recuperado el 20 de diciembre de 2024 de https://www.elconfidencial.com/empresas/2023-09-26/iberia-pierde-handling-barcelona-el-prat-aeropuertos_3742664/

²³ Iberia. (2023). *South Europe Ground Services (SOEGS) será la nueva empresa de handling del Grupo IAG*. Recuperado el 20 de diciembre de 2024 de <https://grupo.iberia.es/pressrelease/details/19434>

En esta situación de pérdida de licencias por parte de Iberia surge la cuestión de que le sucede a la plantilla que Iberia tenía contratada en esos aeropuertos. Bueno pues este tema viene en gran medida resuelto por los pliegos de las concesiones ya que una de las exigencias más comunes que contienen estos pliegos de licitación del servicio de handling es la subrogación obligada de la plantilla. Esta subrogación se deberá producir de conformidad con lo establecido en los pliegos

“Pero, además, como el origen de la obligación no proviene de una norma con eficacia erga omnes, sino de un contrato entre la Administración y la nueva adjudicataria, el traspaso de los trabajadores a la nueva adjudicataria deberá ser aceptada por estos (en este sentido, artículo 1205 del Código Civil y la conocida jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo sobre la externalización del handling —por todas la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2000—).”²⁴

Aquí vuelve a surgir el conflicto acerca de que convenio colectivo les aplica a los trabajadores subrogados, si el convenio con la operadora saliente o el convenio de su nuevo empleador. Pues bien el punto 4 del artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores reza lo siguiente:

*“Salvo pacto en contrario, establecido mediante acuerdo de empresa entre el cesionario y los representantes de los trabajadores una vez consumada la sucesión, las relaciones laborales de los trabajadores afectados por la **sucesión seguirán rigiéndose por el convenio colectivo que en el momento de la transmisión fuere de aplicación en la empresa, centro de trabajo o unidad productiva autónoma transferida.***

Esta aplicación se mantendrá hasta la fecha de expiración del convenio colectivo de origen o hasta la entrada en vigor de otro convenio colectivo nuevo que resulte aplicable a la entidad económica transmitida.”

²⁴ Madrigal Esteban, M. J., & Martínez Saldaña, D. (2015). *La subrogación de trabajadores y la sucesión de empresa en el ámbito de la contratación pública*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 40, 34. Recuperado el 15 de noviembre de 2024 de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4745/documento/art03.pdf>

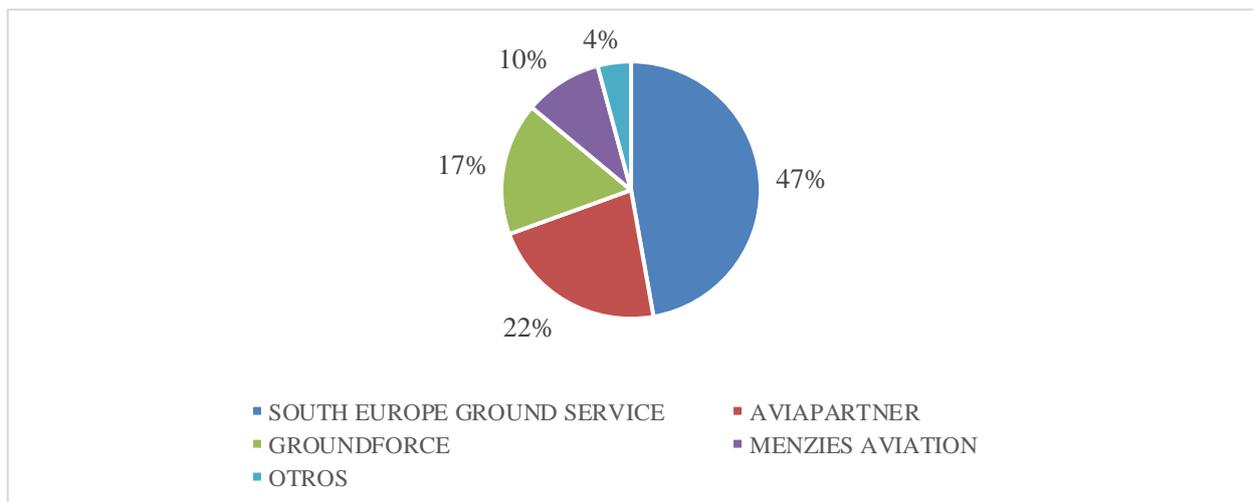
Por tanto, los trabajadores subrogados podrán conservar su antiguo convenio colectivo hasta que el mismo expire o hasta que pacten uno nuevo. En el caso de Iberia, los empleados subrogados, unas cuatro mil personas, podrían mantener su convenio hasta final de 2025, fecha en la que expira.²⁵

En otro orden de cosas, esta licitación ha supuesto un paso adelante en los objetivos medioambientales del sector pues los nuevos operadores se comprometieron a tener un 80% de flota eléctrica en 2024, llegando al 88% en 2030, siendo el 12% restante flota sostenible.²⁶

Actualmente, el porcentaje de licencias obtenidas por operador es la siguiente:

Tabla 5

Gráfico resumen con el porcentaje de licencias por operador²⁷



²⁵ Cuevas Vidal, A. (2024). *La ley ampara los derechos de la plantilla subrogada de 'handling' de Iberia hasta 2026*. Infobae. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://www.infobae.com/espana/agencias/2024/01/21/la-ley-ampara-los-derechos-de-la-plantilla-subrogada-de-handling-de-iberia-hasta-2026/>

²⁶ Aena. (2023, 26 de septiembre). *Finaliza el proceso de asignación de las licencias para el servicio de asistencia en tierra a las compañías aéreas*. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://www.aena.es/es/prensa/finaliza-el-proceso-de-asignacion-de-las-licencias-para-el-servicio-de-asistencia-en-tierra-a-las-companias-aereas.html&p=1575078740846>

²⁷ Elaboración propia con datos de: Aena. (2023, 26 de septiembre). *Finaliza el proceso de asignación de las licencias para el servicio de asistencia en tierra a las compañías aéreas*. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://www.aena.es/es/prensa/finaliza-el-proceso-de-asignacion-de-las-licencias-para-el-servicio-de-asistencia-en-tierra-a-las-companias-aereas.html&p=1575078740846>

3.4 Concesión/Contrato con AENA

La licitación que realiza AENA para los servicios de handling viene caracterizada por los pliegos, base de los contratos públicos. Una vez un operador resulte seleccionado deberá formalizar un contrato con AENA en el que se recoge la aceptación de los pliegos y que estará vigente durante siete años como norma general y salvo excepciones.

3.4.1 Pliegos

Anexado a este trabajo se incluyen los pliegos de condiciones para la prestación de handling en los aeropuertos de Gerona, Oviedo y Santiago. El contenido de los pliegos puede variar en función del aeropuerto, amoldándose a sus particulares circunstancias. Pese a esas pequeñas variaciones, a continuación se presenta una estructura general que suele incluirse en los pliegos de condiciones y contratos de concesión para servicios de handling:

a) **Pliego de Condiciones:**

- **Objeto del Contrato:** Descripción detallada del servicio de asistencia en tierra a prestar.
- **Ámbito de Aplicación:** Aeropuertos y áreas específicas donde se prestarán los servicios.
- **Requisitos del Adjudicatario:** Criterios técnicos, financieros y legales que debe cumplir la UTE.
- **Duración de la Concesión:** Plazos y posibles prórrogas.
- **Obligaciones del Concesionario:** Estándares de calidad, personal requerido, equipamiento, etc.
- **Régimen Económico:** Tarifas, cánones, inversiones obligatorias y condiciones financieras.
- **Procedimiento de Adjudicación:** Fases del proceso, criterios de evaluación y puntuación.
- **Condiciones Laborales:** Cumplimiento de convenios colectivos y normativa laboral vigente.
- **Subrogación de Personal:** Mecanismos y condiciones para la subrogación de empleados existentes.

- **Causas de Resolución:** Circunstancias que pueden llevar a la terminación anticipada del contrato.

e) Contrato de Concesión:

- **Partes Contratantes:** Identificación de la entidad concedente y la UTE concesionaria.
- **Definiciones y Términos:** Clarificación de términos clave utilizados en el contrato.
- **Documentación Contractual:** Listado de documentos que forman parte del contrato (pliegos, anexos, ofertas, etc.).
- **Obligaciones de las Partes:** Responsabilidades específicas tanto del concedente como del concesionario.
- **Plan de Operaciones:** Descripción de cómo se llevarán a cabo los servicios, incluyendo horarios y recursos.
- **Control y Supervisión:** Mecanismos de seguimiento, informes y auditorías.
- **Régimen Sancionador:** Penalizaciones por incumplimientos y procedimientos sancionadores.
- **Seguros y Garantías:** Coberturas requeridas y garantías financieras exigidas.
- **Modificación del Contrato:** Condiciones bajo las cuales pueden realizarse cambios en el contrato.
- **Resolución de Conflictos:** Procedimientos para la resolución de disputas entre las partes.

3.5 Precios Máximos Fijados por AENA de las actividades de Handling

Las operadoras de handling en España carecen de total libertad para fijar los precios de sus servicios puesto que AENA fija regularmente los precios máximos que pueden cobrar. Estos límites evitan que los operadores de handling se agrupen y suban los precios injustificadamente, generando un sector muy competitivo en el que una subida repentina de los costes puede resultar en situaciones delicadas.

A continuación, se recoge a modo ilustrativo una tabla con las tarifas máximas fijadas por AENA para el servicio de rampa en los principales modelos de aviones. Esta tabla viene recogida en la Guía de tarifas, edición de marzo de 2025:

Tabla 6

Tabla resumen con las tarifas máximas fijadas por AENA para el servicio de rampa²⁸

Modelo de Aeronave	Clase de Aeronave	ESCALA COMERCIAL			ESCALA TÉCNICA (Vuelo de pasajeros)
		Vuelo de Pasajeros	Vuelo de Pasajeros	Vuelo Carguero	
		Euros	Euros	Euros	Euros
CESSNA SINGLE POSITION	4A	25.59	27.64	27.64	12.29
EMBRAER 120	4C	154.56	168.89	166.85	75.75
BOEING 737-400	61	1030.75	1122.86	1271.29	505.65
AIRBUS 320	71	1240.57	1351.13	1529.22	608.01
BOEING 727	72	1395.13	1518.99	1719.61	683.75
AIRBUS 310	81	1549.69	1686.86	1910.0	759.5
BOEING 767-300	82	1849.6	2014.4	2279.5	906.89
AIRBUS 340-200	83	2088.1	2273.37	2573.27	1023.58

²⁸ Elaboración propia con datos de: Aena. (2025). *Guía de tarifas 2025, edición marzo*. Recuperado el 15 de enero de 2025 de: <https://www.aena.es/sites/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=Mngoblobs&blobwhere=1576870728484&ssbinary=true>

BOEING 777-300	91	2729.88	2973.49	3364.5	1337.82
BOEING 747-400	92	3243.72	3533.39	3998.09	1589.62

En la misma guía se recoge que los precios para las escalas técnicas de vuelos mixtos y cargueros serán el 50% de los importes de la escala comercial para este tipo de vuelos.

En la misma guía se recogen los precios máximos para otras actividades incluidas en el concepto de handling. En la siguiente tabla se recogen algunas de ellas:

Tabla 7

Tabla resumen con las tarifas máximas fijadas por AENA para otros servicios²⁹

Servicio		Importe Máximo (€)	Unidad de Cargo
Manejar los equipajes especiales		15,35	Por servicio
Proporcionar, colocar y retirar las escaleras adecuadas para los pasajeros y para la cabina de mando, más allá del tiempo estimado necesario para cada tipo de aeronave (75 min. aeronave convencional; 90 min. WB):	Escalera fija	11,26	Por unidad y 1/2 hora
	Escalera hidráulica Convencional	15,35	Por unidad y 1/2 hora
	Escalera hidráulica W.B.	29,68	Por unidad y 1/2 hora

²⁹ Elaboración propia con datos de: Aena. (2025). *Guía de tarifas 2025, edición marzo*. Recuperado el 15 de enero de 2025 de: <https://www.aena.es/sites/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=Mngoblobs&blobwhere=1576870728484&ssbinary=true>

Proporcionar equipos especiales, facilidades y el personal entrenado para el transporte de menores no acompañados, VIPS, deportados, etc., entre el edificio terminal y la aeronave, y viceversa.	22,52	Por servicio
---	-------	--------------

AENA cuenta en su página web con un simulador de tarifas en el que indicando algunos datos relativos al tipo de aeronave, el aeropuerto y la fecha, genera una factura orientativa con los costes de los servicios seleccionados. Se puede acceder al simulador a través del siguiente enlace: <https://empresas.aena.es/empresas-facturacion/simulador-de-facturas>.

3.- CASO PRÁCTICO, FISCALIDAD DEL HANDLING:

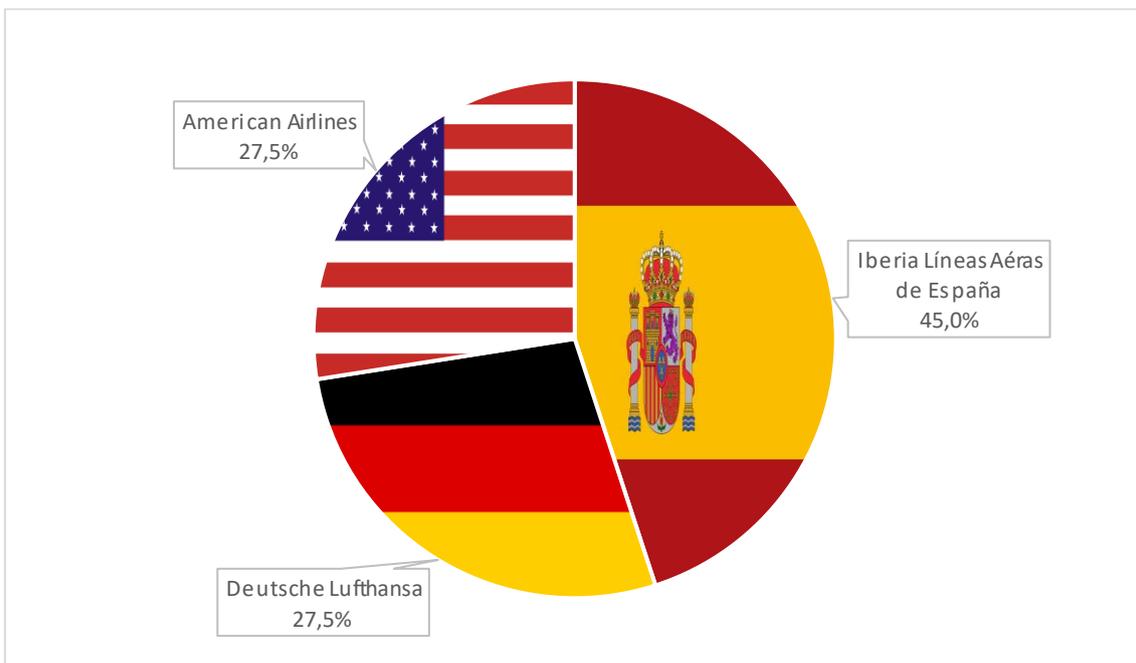
4.1 Constitución

4.1.1 Miembros de la UTE

La UTE estará participada por tres miembros. Por un lado participará la sociedad española, Iberia Líneas Aéreas de España, S.A. con un 45%. Otro de los participantes será Deutsche Lufthansa AG, sociedad residente en Alemania, país miembro de la Unión Europea. Por último la UTE tendrá como socio a American Airlines Inc, empresa sita en Estados Unidos. Los dos miembros no residentes ostentaran el 27,5% cada uno.

Tabla 8

Lugar de origen de los miembros de la UTE.³⁰



³⁰ Elaboración propia

4.1.2 Denominación

La UTE será constituida bajo la siguiente denominación: Handling ILA, Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982. Las siglas ILA corresponden a sus socios, Iberia Líneas Aéreas de España S.A., Deutsche Lufthansa AG y American Airlines Inc.

4.1.3 Objeto

El objeto de la UTE será la prestación de servicios de handling tanto a las empresas miembros de la UTE como a terceros. Principalmente la UTE va a desarrollar el handling de rampa y de manera accesoria el resto de los servicios de handling. Este actividad se desarrollará en el aeropuerto de Palma de Mallorca.

4.1.4 Fondo operativo común

La UTE dispondrá de un fondo operativo común de 10 millones de euros, aportados en proporción a la participación de cada miembro. El fondo operativo común, pese a su aparente similitud con el Capital Social de una sociedad, tiene muchas diferencias con el mismo.

Tabla 9

Tabla resumen con las principales diferencia entre el fondo operativo común y el capital social³¹

FONDO OPERATIVO COMÚN	CAPITAL SOCIAL
Cifra variable, no exigida legamente, puede llegar a ser cero	Cifra estable
Total libertad en cuanto a su tamaño	Existen mínimo legales

³¹ Elaboración propia

No tiene por qué representar la participación de sus socios	Está dividido en partes alícuotas que representan el porcentaje de participación de sus socios
Tiene una función financiera para garantizar la liquidez operativa de la UTE	Tiene una función de garantía frente a terceros
No limita la responsabilidad de sus miembros frente a terceros	Limita la responsabilidad de sus miembros frente a terceros

4.1.5 Residencia fiscal

La UTE tendrá su residencia fiscal en Palma de Mallorca, coincidiendo así con el lugar en el que va a desarrollar sus actividades y lugar de residencia del gerente.

4.1.6 Duración

La UTE va a tener una duración indeterminada ya que esta quedará supeditada a la obtención y renovación de la concesión de handling. Por tanto la duración de esta irá intrínsecamente ligada a la posibilidad de prestación de servicios de handling. Esto tiene sentido ya que en caso de no obtener la licitación de handling la UTE no podría cumplir con su objeto.

4.2 Impuesto sobre la Renta de los no Residentes

Al tener dos socios no residentes en territorio español, y que a estos efectos, no cuentan con tampoco con establecimiento permanente en España, habrá que estar a las disposiciones del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Esta ley regula el tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por personas físicas como por personas jurídicas, al indicar que ambas son contribuyentes del impuesto su artículo 5.

Es importante destacar que el artículo 5 de la ley dice en su artículo 4 que:

“Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.”

Cuestión muy importante ya que en la mayoría de los casos estos convenios internacionales firmados por España mejoran el tratamiento de los no residentes respecto de la ley.

En otro orden de cosas, el artículo 13.1.f) sujeta al impuesto:

“f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España...”

Por su parte, el artículo 14.1.h) declara exentos los beneficios distribuidos por una sociedad filial residente a una sociedad matriz residente en otro país de la UE cuando ambas sociedades estén sujetas a un impuesto, que no sea consecuencia de la liquidación de la filial y que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011. Las UTE's están incluidas en el citado Anexo en tanto pueden subsumirse dentro del grupo de otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español.

Para tener la consideración de matriz-filial es necesario tener una participación de al menos el 5%, por lo que Lufthansa se podría beneficiar de esta exención. La Dirección General de Tributos ha confirmado esta exención en un caso relacionado con una UTE constituida por un miembro español y un miembro inglés, en la época en la que eran miembros de la Unión Europea.³² Este tratamiento es conforme al artículo 63 del TFUE que prohíbe cualquier limitación a la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

³² Contestación a consulta V2373-05, de 23 de noviembre de 2005. Dirección General de Tributos.

4.3 Criterio OCDE Transporte aéreo

El tratamiento fiscal de las distribuciones de beneficios que vaya a realizar la UTE dependerá de la calificación jurídica que demos a la misma. Hay quienes opinan que esta distribución de beneficios tendrá la calificación de dividendo.³³ Para otros, la calificación de estas distribuciones no deberá calificarse como dividendo, sino como una distribución de beneficio empresarial.

4.3.1 Convenio Doble Imposición con Alemania

El Reino de España y la República Federal de Alemania firmaron el 3 de febrero de 2011 un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. A modo de ejemplo se va a recoger el tratamiento fiscal que tendría la distribución de beneficios en el caso de que la exención del artículo 14 de la LIRNR no fuera aplicable.

El artículo 10 regula el tratamiento que tienen los dividendos y reza tal que:

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas «partnership» o una sociedad cotizada de inversión inmobiliaria «real state investment company») que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

³³ Álvarez-Canal Rebaque, M., Baquero Martínez, E., & Luque Torrecillas, J. M. (2019). UTE's: Cuestiones contables y fiscales (p. 7). Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Recuperado el 2 de febrero de 2025 de <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/45279/ute-s-cuestiones-contables-y-fiscales>

Las disposiciones de este apartado no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.”

El convenio impone dos tipos diferenciados en función de la participación que tenga el beneficiario en la sociedad que distribuye los dividendos. En este caso, la UTE no tiene capital social sino un fondo operativo común. Pese a este pequeño matiz, parece poder aplicarse esta disposición por lo que el tipo efectivo en España sería del 5% del importe distribuido.

Si entendiésemos que la distribución monetaria que realiza la UTE no debería tener la consideración de distribución de dividendos en tanto sus miembros se han ido imputando las rentas de esta, habría que acudir al artículo 7 del CDI entre España y Alemania para ver su tributación.

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.”

Es cierto que Lufthansa cuenta con un establecimiento permanente en España desde el que se comercializan los servicios de la misma. Pese a esto, la UTE no operaría en beneficio de este sino de la matriz sita en Alemania. Es por ello por lo que las rentas de la UTE irán destinadas a Alemania y no al establecimiento permanente en España.

Atendiendo al artículo 7, no se debería someter a tributación ni a retención en España la distribución de beneficios a Lufthansa.

4.3.2 Convenio Doble Imposición con los Estados Unidos de América

De igual manera, el Reino de España y los Estados Unidos de América suscribieron un acuerdo para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en Madrid el 22 de febrero de 1990. En su artículo 10 se regula el tratamiento fiscal de los dividendos

emitidos desde una sociedad de un estado contratante a una entidad del otro estado contratante.

En este caso el límite de imposición depende de la participación que tenga la sociedad beneficiaria de los dividendos en la sociedad que paga los dividendos. El convenio utiliza el término “sociedad” por lo que cabe preguntarse si dentro de este término está amparada una UTE. El artículo 3.1e) del convenio define sociedad como “*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*”. Por tanto la definición permite ser considerado sociedad a efectos del convenio si se cumple una de las siguientes características: ser persona jurídica o ser considerado persona jurídica a efectos impositivos. Descartando la primera opción por ser un rasgo distintivo de las UTE’s la falta de personalidad jurídica habría que centrarse en la segunda opción y en que se entiende por “*ser considerado persona jurídica a efectos impositivos.*” No existen pronunciamientos que traten esta cuestión explícitamente pero las UTE’s son sujetos pasivos de impuestos como si de una persona jurídica se tratase, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que parece poder aceptarse esta condición.

Como norma general, el convenio establece un límite del 15% de imposición. En el caso de que se cumpla el requisito de participación con derecho a voto superior al 10%, el límite se rebaja al 5%. De la misma manera que en el caso del CDI entre España y Alemania, este límite no afecta a la imposición a la que se pueda someter la sociedad con respecto a los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos.

Al igual que en sede de Lufthansa se podría valorar la consideración del reparto de beneficios no como una distribución de dividendos sino como una mera distribución del beneficio empresarial por lo que su tratamiento fiscal sería diferente, ya que en base al CDI firmado entre Estados Unidos y España, estas rentas no estarían sometidas a imposición en España.

4.4 Tratamiento del handling a efectos del Impuesto del Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. Los servicios de handling están sujetos a este impuesto en tanto

el destinatario de los servicios tenga la sede de su actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto. Por otro lado, no estará sujeto al IVA cuando no se cumpla esa condición, independientemente de dónde se encuentre establecido el prestador de servicios y del lugar donde se presten.³⁴

En el caso de que se consideren sujetos al impuesto estos servicios, hay que examinar si pueden quedar exentos en base al artículo 22, apartado siete de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Este apartado reza lo siguiente:

“Siete. Las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Los servicios a que se refiere el párrafo anterior deberán tener por destinatarios a los titulares de la explotación de dichos buques o a las compañías o entidades públicas que utilizan dichas aeronaves.”

El artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), desarrolla el mencionado precepto legal, regulando la exención de dichos servicios así como sus límites:

“1º. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

2º. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos

³⁴ Entre otras, Contestación a Consulta V1318-18 de 21 de mayo de 2018 de la Dirección General de Tributos, Contestación a Consulta V1204-20 de 4 de mayo de 2020 de la Dirección General de Tributos

mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios.”

Por tanto, esta exención solo aplica a servicios prestados a aeronaves que realicen transporte aéreo internacional, incluyéndose en esta categoría los vuelos con destino u origen en las islas canarias.

En otro orden de cosas, esta exención no alcanza a los servicios que se presten directamente a los pasajeros y no a la compañía de navegación aérea.

4.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

4.5.1 Constitución de la UTE

El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993 sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la constitución y disolución de sociedades así como el aumento y disminución de su capital social. El artículo 23 del citado Real Decreto determina que en estos casos, el sujeto pasivo y obligado al pago del impuesto será la sociedad.

Por su parte, el artículo 45. I. B). 11) declara exenta la constitución de sociedades y el aumento de capital de las mismas. No quedando exento, por tanto, ni la disminución de capital, ni la disolución de las sociedades.

El artículo 10.3 de la LUTE reza lo siguiente:

“En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados gozarán de exención las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para la constitución”

Como podemos ver, la LUTE extiende la exención del ITPAJD tanto a la reducción como a la disolución de la UTE. Esto claramente constituye un beneficio fiscal para las UTE's. Este criterio ha sido recogido por la Dirección General de Tributos en su contestación a

consulta V96/06 de 18 de enero de 2006, recalcando que la UTE gozará de esta exención en la medida que la misma cumpla con las condiciones y requisitos establecidos en la LUTE. Quedando sujeta y no exenta en el caso de no cumplirlas.

4.5.2 Operaciones de la UTE

Que la constitución y disolución de la UTE este exenta, no implica que la UTE no deba satisfacer el ITPAJD por las operaciones que esta realice y que se encuentren sujetas y no exentas al impuesto. Esta cuestión ha sido analizada por el Alto Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 2020.³⁵ El fundamento jurídico quinto de la sentencia recoge la decisión de la Sala y contenido interpretativo de la sentencia: *“las UTEs pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados por derivarse tal condición de la ley que regula su régimen fiscal.”*

El Tribunal Supremo llega a esta conclusión al considerar que el artículo 9 LUTE, que establece la obligación de las UTE's de satisfacer los tributos que correspondan como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen, es suficiente para considerar cumplido el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que recoge la posibilidad de que entidades sin personalidad jurídica sean obligados tributarios cuando una ley así lo establezca.

Unos meses después de que el Alto Tribunal fijase este criterio interpretativo, el Tribunal Económico Administrativo, en su resolución de 14 de julio de 2020³⁶, fija doctrina administrativa vinculante la calificación como sujetos pasivos de las UTE's al AJD.

Unos meses más tarde, en su resolución de 30 de septiembre de 2020³⁷, el TEAC analizó la cuestión desde la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tras citar la sentencia del Tribunal Supremo concluyó diciendo:

“De la sentencia transcrita, que aborda una cuestión que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se puede extraer que las uniones

³⁵ STS, sala de lo Contencioso-Administrativo número 105/2020.

³⁶ Resolución de 14 de julio de 2020, R.G. 3328/2017.

³⁷ Resolución de 30 de septiembre de 2020, R.G. 3569/2017.

temporales de empresas deben satisfacer los impuestos indirectos por las actividades que desarrollan. La figura tributaria que viene siendo tratada en este caso tiene precisamente dicha naturaleza, como así lo indica el artículo 1 del TRITPAJD.”

Por tanto, las UTE's son verdaderos sujetos pasivos a título de contribuyente en las modalidades de actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales onerosas. Sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda derivar la responsabilidad solidaria a sus miembros, siendo para ello necesario que la UTE no abone la deuda tributaria en tiempo y forma.³⁸

4.6 Impuestos Especiales

4.6.1 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Los impuestos especiales están regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Este impuesto es de carácter monofásico, es decir, solo se grava en una fase del proceso productivo. El impuesto se exige junto con el IVA, lo que constituye un doble gravamen, justificado en la exposición de motivos de la ley dado que *“el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal...”*

En el artículo 8 de la Ley 38/1992 se regulan los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, los cuales deberán repercutir el impuesto en virtud del artículo 14. A grandes rasgos se puede decir que son obligados tributarios aquellos que, o bien producen el producto o bien aquellos que lo importan a territorio español.

El Capítulo VII regula el Impuesto sobre Hidrocarburos, en su artículo 50, epígrafe 1.11 se recoge el tipo de gravamen para el queroseno en 306 euros por 1.000 litros de tipo

³⁸ Rodríguez Salinas, J.M. (2021). Las UTE como sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Revista de Contabilidad y Tributación, 461-462 (agosto-septiembre 2021), pp 107-115 (115). Recuperado el 15 de diciembre de 2024 de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/issue/view/743/833>

general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial. Para medir el volumen del queroseno este deberá estar a una temperatura de 15 grados centígrados.

El artículo 14(1)(b) de la Directiva 2003/96/CE³⁹ recoge una exención a los hidrocarburos destinados a la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo. Esta exención fue transpuesta a nuestro ordenamiento interno a través del artículo 51 de la Ley 38/1992.

Esta exención ha estado en el punto de mira, estudiándose su eliminación para tratar de lograr el Objetivo 55⁴⁰. Según el estudio realizado por Transport & Environment, la implementación de un impuesto de 38 céntimos por litro de queroseno en todos los vuelos con origen y destino en Europa generaría un ingreso para las arcas públicas de 8.500 millones de euros en 2025.⁴¹ Pese a esto, todo parece indicar que la exención va a ser prorrogada⁴², con el apoyo de España, que perdería 7.700 millones de euros por el desvío del tráfico aéreo a otros destinos turísticos.⁴³

Pese a esto, el Reglamento 2023/2405⁴⁴ recoge la obligación de que el sector vaya transaccionando progresivamente hacia combustibles sostenibles, el conocido como SAF

³⁹ DIRECTIVA 2003/96/CE DEL CONSEJO de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

⁴⁰ El paquete de medidas «Objetivo 55» es un conjunto de propuestas encaminadas a revisar y actualizar la legislación de la UE y poner en marcha nuevas iniciativas con el fin de garantizar que las políticas de la UE se ajusten a los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo.

⁴¹ Transport & Environment (2023). Aviation's tax gap: How much revenues are governments losing out on due to poor aviation taxation? Transport & Environment. Recuperado el 15 de enero de 2025 de: https://www.ecologistasenaccion.org/wpcontent/uploads/2023/07/Aviation_Tax_Gap_Report_July_2023.pdf

⁴² Gómez, M. V. (2024, diciembre 10). *La UE se inclina por mantener la exención fiscal al combustible para el transporte aéreo y marítimo*. EL PAÍS. Recuperado el 15 de diciembre de 2024 de <https://elpais.com/economia/2024-12-10/la-ue-se-inclina-por-mantener-la-exencion-fiscal-al-combustible-para-el-transporte-aereo-y-maritimo.html>

⁴³ Vargas, R. L. (2024, abril 16). *El impuesto europeo al queroseno le costará a España 7.700 millones pero las aerolíneas no ven un apoyo unánime del Gobierno para frenarlo*. La Razón. Recuperado el 20 de enero de 2025 de https://www.larazon.es/economia/impuesto-europeo-queroseno-costara-espana-7700-millones-pero-aerolineas-ven-apoyo-unanime-gobierno-frenarlo_20240416661e437fc0b95c0001fbdb6c.html

⁴⁴ REGLAMENTO 2023/2405 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 18 de octubre de 2023 relativo a la garantía de unas condiciones de competencia equitativas para un transporte aéreo sostenible (ReFuelEU Aviation)

(sustainable aviation fuel). Este reglamento tiene como objetivo llegar al 70% de SAF en todos los aeropuertos europeos en 2050.

4.7 Impuesto sobre Actividades Económicas

La Dirección General de Tributos en su contestación a consulta V2033-18⁴⁵, trata la sujeción de una UTE al Impuesto sobre Actividades económicas y la posible exención por inicio de actividad de esta. El artículo 11 de la LUTE dice que:

“... las Uniones Temporales de Empresas tributarán por Licencia Fiscal del Impuesto Industrial cualquiera que sea la actividad que desarrollen según cuota de un epígrafe específico que a tal efecto aprobará el Ministerio de Hacienda, y que tendrá carácter eminentemente censal.

Cada una de las Empresas miembros satisfará, si procediese, la cuota de Licencia Fiscal que le corresponda con arreglo a sus propias actividades”

La DGT explica en su contestación a consulta que estas antiguas licencias fiscales de actividades comerciales e industriales fueron sustituidas por el Impuesto sobre Actividades Económicas por la Ley 19/1988 y que *“por consiguiente, y según lo dispuesto por el artículo 83 del TRLRHL y el artículo 35.4 de la LGT, la UTE es sujeto pasivo del impuesto, ya que en el presente caso nos encontramos ante una de las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”*

Respecto de la exención por inicio de actividad de la UTE recogido en el artículo 82.1.b) del TRLRHL entiende la DGT que debido a la naturaleza jurídica y económica de la UTE, no se puede considerar a efectos del IAE, que la UTE desarrolle una actividad económica distinta e independiente de la de sus miembros. Y que por tanto, si cualquiera de los miembros partícipes de la UTE, venía ya desarrollando alguna de las actividades que va a desarrollar la UTE, no podrá esta disfrutar de la exención.

⁴⁵ Contestación a consulta V2033-18 de 9 de julio de 2018, de la Dirección General de Tributos.

Por tanto, en el presente caso, al venir prestando Iberia la actividad de handling en otros aeropuertos, no podrá la UTE disfrutar de esta exención.

4.8 Tasas Aeroportuarias

Las aerolíneas no solo tienen que pagar a los operadores de handling por los servicios que estos les prestan. Además deben pagar a AENA por el uso de las instalaciones y servicios prestados en los aeropuertos españoles. Estas tasas se utilizan para sufragar los gastos que conllevan la gestión de los aeropuertos entre los que no solo se encuentran el mantenimiento de las instalaciones sino también la seguridad de los mismos y el tratamiento de los pasajeros.

Se recogen en la siguiente tabla un resumen de las principales tasas que sufragan las aerolíneas:

Tabla 10

Resumen de las principales tasas que sufragan las aerolíneas⁴⁶

Tasa de Aterrizaje	Estas tasas corresponden al uso de las pistas durante el aterrizaje y despegue de la aeronave. Están calculadas en base al peso de la aeronave
Tasas de Tránsito por el Aeródromo	Estas tasas corresponden al uso de los pasos entre la pista de aterrizaje y el lugar de estacionamiento
Tasa de Estacionamiento	Tasa correspondiente a la ocupación de un espacio durante el estacionamiento. Esta tasa está determinada en base al tiempo de estacionamiento y a la superficie ocupada.

⁴⁶ Elaboración propia con datos de: Aena. (2025). *Guía de tarifas 2025, edición marzo*.

Tasas de Pasajeros	Tasa correspondiente al uso por parte de los pasajeros de las instalaciones aeroportuarias no accesibles sin pasaje, lo conocido como zona de seguridad-
Tasas de Seguridad	Esta tasa corresponde a los servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes en los aeropuertos.
Tasas de Personas con Movilidad Reducida	Tasa correspondiente a los servicios que permiten a las personas con movilidad reducida desplazarse por el aeropuerto hasta la aeronave.

Estas tasas aeroportuarias están en el punto de mira debido a su cuantía, máxime teniendo en cuenta el beneficio récord que ha obtenido AENA, beneficio que roza los 2.000 millones de euros.⁴⁷ Pese a esto es importante recordar que las tarifas se encuentran congeladas durante el año 2025.⁴⁸

Empresas como Ryanair han decidido limitar sus operaciones en España ya que en palabras de Eddie Wilson, CEO de Ryanair: *“Las excesivas tasas aeroportuarias de AENA y la falta de incentivos viables para el crecimiento siguen perjudicando a los aeropuertos regionales de España, limitando su crecimiento y dejando sin aprovechar enormes zonas de capacidad aeroportuaria (...) Sin embargo, AENA persiste en las*

⁴⁷ Zanón, A. (2025, 26 de febrero). *Aena roza los 2.000 millones de beneficio y dispara el dividendo un 27%*. Expansión. Recuperado el 28 de febrero de <https://www.expansion.com/empresas/transporte/2025/02/26/67beb40f468aeb2f668b459b.html>

⁴⁸ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2024, 5 de diciembre). *La CNMC aprueba congelar las tarifas de Aena para el próximo año*. CNMC. Recuperado el 28 de febrero de 2025 de <https://www.cnmc.es/tarifas-de-aena-para-2025-20241205>

injustificadas subidas de tasas y se niega a aplicar sistemas de incentivos eficaces para apoyar el crecimiento regional de España.”⁴⁹

En este comunicado, Ryanair anunció que iba a reducir en 800.000 las plazas disponibles para el verano de 2025, cerrando su actividad en los aeropuertos de Jerez y de Valladolid; y reduciéndola en los aeropuertos de Vigo, Santiago, Zaragoza, Asturias y Santander.

Ante esto AENA respondió categóricamente, saliendo a desmentir las afirmaciones de Ryanair. En el comunicado AENA concluyó lo siguiente: *“Aena insta cordialmente a Ryanair a serenarse y abandonar su inveterada y lamentablemente famosa estrategia empresarial y comunicativa mendaz, agresiva y amenazante, que es muy difícil no interpretar como un chantaje a Aena, a los territorios y, en última instancia, a la ciudadanía española.”⁵⁰*

4.9 Caso Práctico

A continuación se va a analizar el resultado y tratamiento fiscal del tercer ejercicio de vida de la UTE:

Durante años anteriores la UTE ha generado pérdidas por un importe de 1,5 millones de euros. Durante este ejercicio se han producido los siguientes hechos:

- Ventas anuales por servicios de handling prestados: 20.000.000€

Los gastos de explotación (-12.000.000€) han sido los siguientes:

- Aprovisionamiento: 4.000.000€
- Gastos de personal: 3.000.000€

⁴⁹ Ryanair. (2024, 21 de febrero). *España pierde 800.000 plazas para verano 2025 por las excesivas tasas aeroportuarias regionales de Aena*. Ryanair Corporate. Recuperado el 20 de febrero de 2025 de <https://corporate.ryanair.com/spanish/espana-pierde-800-000-plazas-para-verano-2025-por-las-excesivas-tasas-aeroportuarias-regionales-de-aena/>

⁵⁰ Aena. (2024, 21 de febrero). *Aena responde de nuevo a Ryanair para desmentir las afirmaciones de la aerolínea sobre su operativa en España*. Aena. Recuperado el 20 de febrero de 2025 de <https://www.aena.es/es/prensa/aena-responde-de-nuevo-a-ryanair-para-desmentir-las-afirmaciones-de-la-aerolinea-sobre-su-operativa-en-espana.html>

• Cotizaciones a la Seguridad Social:	1.000.000€
• Suministros:	500.000€
• Arrendamientos:	2.000.000€
• Amortizaciones:	1.500.000€

El resultado financiero (-2.000.000€) ha sido resultado de tener:

• Ingresos financieros:	1.500.000€
• Gastos financieros:	3.500.000€

Por tanto el resultado antes de impuestos asciende a 6.000.000€. En el caso de una sociedad normal, se compensarían las bases imponibles negativas pasadas respetando el doble límite del 70% de la base imponible previa y de 1 millón de euros de base negativa a compensar, del artículo 26 de la LIS. El 70% de 6 millones de euros son 4,2 millones de euros por lo que solo aplicaría el límite del millón de euros a compensar, obteniendo una base imponible de 5 millones de euros. Sí aplicamos el tipo general del 25% obtenemos una cuota íntegra de 1.250.000€.

• Resultado antes de impuestos:	6.000.000€
• Compensación Base Imponible Negativa	1.000.000€
• Cuota íntegra:	1.250.000€
• Resultado del ejercicio:	4.750.000€

Al no contar con bonificaciones ni reducciones ni pagos a cuenta. La cuota diferencial, es decir, el dinero a deber a Hacienda sería de 1.250.000€, lo que daría un resultado del ejercicio de 4.750.000€. Que se repartían de la siguiente manera:

• Iberia:	2.137.500€
• American Airlines:	1.306.250€
• Lufthansa:	1.306.250€

Pero como hemos comentado a lo largo de este proyecto, una de las particularidades que tiene la UTE es la imputación de rentas a sus socios residentes, no estando la UTE obligada a tributar por la parte imputada a los mismos. Por tanto a Iberia le corresponderían el 45% de los gastos e ingresos de la UTE que se imputará directamente

en su propio Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que se unirá al resto de operaciones realizadas por Iberia como se las hubiese realizado directamente.

Por tanto, de los 20 millones de euros de ingresos, 9 millones serán imputados por Iberia como ingresos. De los 14 millones de euros de gasto, 6.3 millones serán imputados por Iberia. Respecto de las bases imponibles negativas previas, Iberia no las ha generado sino que se ha imputado el resultado negativo obtenido durante esos años minorado su base imponible, que ha sido positiva.

Por el resto, la UTE deberá tributar por el Impuesto de Sociedades, aplicando proporcionalmente las bonificaciones, deducciones y bases imponibles negativas:

• Ingresos no imputados:	11.000.000€
• Gastos no imputados:	7.700.000€
• Base imponible Previa	3.300.000€
• BINS	-825.000
• Base imponible	2.475.000€
• Cuota tributaria	618.750€
• Resultado del Ejercicio no imputado	2.681.250€

Como vemos el resultado del ejercicio correspondiente a los miembros no residentes se ha visto mejorado respecto del obtenido a través de una sociedad normal. Esto se debe a que las completa utilización de las bases imponibles negativas previas en tanto no superan los límites establecidos legalmente.

• American Airlines:	1.340.625€
• Lufthansa:	1.340.625€

Los miembros de la UTE pueden decidir ahora si reinvertir el resultado del ejercicio o distribuírse, incluida Iberia ya que la imputación de resultado no implica *per se* la distribución de las ganancias.

A la hora de realizar el reparto habría que estar a lo que determinan los estatutos puesto que el resultado del ejercicio después de impuestos correspondiente a cada miembro varía en función del método elegido para calcularlo. Si extrapolamos el resultado de los no

residentes al socio residente obtendríamos un resultado de 4.875.000€ frente a los 4.750.000€ que hubieran obtenido en una sociedad normal. Del mismo modo, no conocemos el tipo efectivo satisfecho por Iberia por lo que se podría obtener otro resultado.

Como se ha explicado anteriormente, la distribución de beneficios al socio español no tendría implicaciones fiscales. En virtud de la ley del IRNR la distribución de los beneficios a Lufthansa tampoco tendría implicaciones fiscales en España, en tanto estará exenta del IRNR. En cambio, la distribución de los beneficios a American Airlines puede llegar a exigir la retención del 5% de lo distribuido en base al convenio si la misma se calificara como distribución de dividendos.

Parece aconsejable, en base a un principio de prudencia practicar la retención y que acto seguido American Airlines solicite la devolución de esas retenciones. De esta manera se American Airlines podría recuperar la retención con intereses de demora en el caso de que la AEAT comparta su criterio y en el caso de que no lo comparta, que esto no acarree sanciones. Otra manera de solventar este conflicto sería presentando una consulta ante la Dirección General de Tributos en la que se manifiesten los hechos.

5.- SINERGIAS GENERADAS

5.1 Transferencia de conocimientos y experiencia

Una de las principales ventajas que tiene esta fórmula de colaboración empresarial es la transferencia de conocimientos y experiencia que se da entre los miembros de la UTE. La UTE permite que las empresas compartan sus experiencias pasadas, aunando lo mejor de cada una para brindar un servicio excelente. Por ejemplo, American Airlines puede compartir sus conocimientos en cuanto al tratamiento de equipaje se refiere ya que este constituye uno de sus fuertes respecto del handling. Por su lado Lufthansa les puede transmitir su experiencia con el repostaje de combustible, evitando caer en errores del pasado. Del mismo modo, Iberia puede enseñarles a lidiar con el aeropuerto en cuestión pues ya ha desarrollado anteriormente estos servicios ahí.

5.2 Acceso a mercados y redes

Otra de las grandes ventajas que tiene es el acceso a los mercados que puede proporcionar esta fórmula de colaboración empresarial. American Airlines e Iberia pertenecen a la alianza Oneworld mientras que Lufthansa pertenece a Star Alliance. La colaboración entre estas tres empresas va a permitir a la UTE acceder a estas dos alianzas que representan a las mayores aerolíneas del mundo.

Esto claramente supone una gran ventaja frente a la prestación de estos servicios por una sociedad independiente o perteneciente solo a una de las aerolíneas.

5.3 Capacidad técnica y financiera

Del mismo modo, el poder económico y financiero de la operadora de handling se ve multiplicado al estar respaldado por tres empresas de este calibre, que recordemos responden solidaria e ilimitadamente por las actuaciones de la UTE. Esto permite que la UTE pueda operar de manera mucho más barata puesto que los avales que representa estar participada por estos miembros hacen que el riesgo de impago de la misma sea muy reducido.

Esta capacidad financiera se materializa a la hora de obtener los seguros obligatorios para desarrollar la actividad de handling. La prima que va a tener que pagar la UTE va a ser mucho menor debido a estos avales que presenta frente a la que pagaría de ser una sociedad independiente.

5.4 Técnicas Combinadas

En cuanto a las técnicas combinadas nos referimos a las nuevas técnicas o métodos que están irrumpiendo en todos los mercados y en los que algunas empresas van un paso por adelantado. Estas nuevas técnicas consisten en la implementación de la Inteligencia Artificial en el sector aeronáutico y en especial en el sector del handling.

American Airlines es pionera en cuanto al uso de la IA se refiere, implementándola tanto en relación con sus clientes como en relación con las operaciones. Esta empresa miembro de la UTE utiliza la inteligencia artificial para predecir cuantos operarios se necesitan cada día para atender todas las operaciones aeronáuticas. Asimismo la utiliza para una función muy interesante dentro del handling ya que está desarrollando modelos capaces de medir el volumen de equipaje para optimizar su llegada a los pasajeros de manera más rápida.⁵¹

5.5 Riesgos compartidos

Otra de las ventajas que no se nos puede olvidar es la mitigación de riesgos ya que de la ventura del proyecto no responderá únicamente una empresa sino que este se repartirá entre sus miembros.

De esta manera, en caso de montar toda la operativa y resultar fallida, los riesgos incurridos por cada empresa serán sustancialmente menores a los que hubiese incurrido de afrontarla individualmente. Asimismo, y pese a que los seguros estén destinados a proteger a la empresa de estos riesgos, en caso de accidentes o situaciones en las que la

⁵¹ American Airlines. (2025, 15 de enero). *Artificial intelligence at American*. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://news.aa.com/news/news-details/2025/Artificial-intelligence-at-American-CORP-OTH-01/default.aspx>

UTE resulte condenada a resarcir un daño, este será abonado por los miembros, reduciendo el impacto del mismo en las cuentas de sus miembros.

5.6 Flexibilidad laboral

Como se ha comentado anteriormente en este proyecto, una de las características que tiene la UTE es que los miembros de esta pueden aportar su propio personal para trabajar en la misma. Puede ser que esta no sea la intención de sus miembros pero en el caso de necesitar un apoyo extra de personal siempre podrán recurrir a este recurso. Del mismo modo, en el caso de solventarse el contrato de handling suscrito con AENA, los trabajadores contratados a través de la UTE podrán ser indemnizados conforme al Estatuto o bien subrogados por cualquiera de las empresas miembro.

6.- CONCLUSIONES

En los mercados de bienes y servicios privados, se pueden presentar oportunidades que hagan aconsejable la colaboración de más de una empresa. Requerimientos de tamaño, el *time to market*, el despliegue territorial, etc⁵². Esta fórmula de colaboración es comúnmente conocida en el mundo empresarial como UTE y a nivel internacional como Joint Venture, siendo aplicable al caso concreto que aquí contemplamos que es el handling en aeropuertos españoles.

Conviene destacar el proceso liberalizador del sector de handling que hubo en Europa y por ende en España, resultó con el fin del monopolio que venía ostentando Iberia. Esto trajo consigo la entrada de nuevos competidores lo que dinamizó el sector y generó un caldo de cultivo apropiado a la Joint Venture.

Para poder ser operador de handling es necesario recibir una autorización de Dirección General de Aviación Civil. Una vez obtenida la autorización se puede optar a los contratos ofertados por AENA para los servicios de handling en los aeropuertos españoles. Estos contratos son decididos a través del proceso de licitación gestionado por AENA, siendo los pliegos el elemento central del mismo proceso.

Es importante recalcar que los operadores de handling no pueden fijar libremente los precios que van a cobrar a las aerolíneas pues AENA establece unos precios máximos que no se puede superar. Estos precios máximos se fijan anualmente en base al aeropuerto, los modelos de avión y el tipo de servicio prestado.

La característica fundamental de las UTE's es la falta de personalidad jurídica y el objeto concreto, elemento fundamental en tanto el cumplimiento del mismo es requisito necesario para aplicar el régimen fiscal especial. Su organización se centra en torno a al

⁵² Gómez-Pomar, J. (2 de Febrero de 2020). Las uniones temporales de empresas y la defensa de la competencia. *elEconomista.es*

gerente único, gerente que cuenta con poderes de todas las empresas miembros para operar en su nombre.

En el presente TFG se destaca que el régimen fiscal especial tiene como principal característica la imputación de rentas a los miembros residentes en España. Asimismo, los miembros residentes en España pueden aprovechar las bonificaciones, deducciones, reservas especiales, gastos financieros así como los cierres especiales.

Respecto de la distribución de beneficios por parte de la UTE, tal como se proyecta en el caso práctico, estos no se someterán a retención en el caso de Iberia ni de Lufthansa, siendo espinoso el tratamiento acerca de la distribución de beneficios a American Airlines en tanto su calificación jurídica puede variar.

Dentro de la imposición indirecta, la UTE es sujeto pasivo de impuesto como el IVA, el ITPAJD o el IAE. En cuanto al IVA, no se encuentran sujetas al mismo los servicios prestados a aerolíneas no residentes en territorio de aplicación del impuesto. Asimismo se encuentran exentos los servicios prestados a aviones destinados al transporte de pasajeros internacional.

En el caso práctico hemos visto la importancia de fijar bien el criterio en base al cual los miembros de la Joint Venture se van a distribuir los beneficios o compensar las pérdidas generadas puesto que el resultado después de impuestos es diferente para aquellos miembros que se imputan la renta frente a los que no. Es más, el resultado varía gracias a la imputación de las rentas negativas por parte del socio residente que permite a los no residentes imputarse completamente las mismas por no sobrepasar los límites legales.

Como se ha expuesto a lo largo del trabajo, la UTE es un vehículo a través del cual diferentes empresas e inversiones de proyección internacional pueden colaborar en el desarrollo de un proyecto encaminado a la prestación del handling por vía de la Joint Venture. Esta figura tiene grandes ventajas fiscales frente a otras fórmulas de colaboración, en especial, para sus miembros residentes en España.

7.- BIBLIOGRAFÍA

6.1 Legislación

1. Convenio de Chicago aviación civil internacional
2. Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 3 de septiembre de 1966.
3. Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Washington, el 22 de febrero de 1990.
4. Directiva 96/67/CE del Consejo, de 15 de octubre de 1996, sobre el acceso al mercado de los servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de la Comunidad (DOCE L 272, de 25 de octubre de 1996).
5. Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad
6. Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014
7. Ley 8/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (BOE 9 de junio de 1982).
8. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

9. Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992)
10. Orden FOM/74/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos de documentos de control administrativo relativos a los transportes públicos de mercancías por carretera (BOE 23 de enero de 2006).
11. Orden FOM/1336/2014, de 18 de julio, por la que se modifica la Orden FOM/1044/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres en materia de transporte de mercancías por carretera (BOE 21 de julio de 2014).
12. Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (Gaceta de Madrid 16 de octubre de 1885).
13. Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio, por el que se regula la prestación de servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de interés general (BOE 7 de julio de 1999).
14. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.
15. Real Decreto 2858/1981, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 10 de diciembre de 1981).

16. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
17. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE 12 de marzo de 2004).

6.2 Jurisprudencia

1. Contestación a Consulta V1204-20 de 4 de mayo de 2020 de la Dirección General de Tributos
2. Contestación a consulta V0610-16, de 15 de febrero de 2016, de la Dirección General de Tributos
3. Contestación a consulta V1587-12, de 20 de junio de 2012, de la Dirección General de Tributos
4. Contestación a consulta V2033, de 9 de julio de 2018, de la Dirección General de Tributos
5. Contestación a consulta V2373-05, de 23 de noviembre de 2005. Dirección General de Tributos.
6. Contestación a consulta V96/06 de 18 de enero de 2006, de la Dirección General de Tributos
7. Resolución de 14 de julio de 2020, R.G. 3328/2017
8. Resolución de 30 de septiembre de 2020, R.G. 3569/2017
9. Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares núm, 106/2014, de 4 de abril.
10. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 30 de abril de 1986, Asunto 209/84, Fédération Nationale des Associations d'Usagers des

Transports (FNAUT) y otros contra la Comisión de las Comunidades Europeas (BOE 30 de abril de 1986)

6.3 Obras Doctrinales

1. Álvarez-Canal Rebaque, M., Baquero Martínez, E., & Luque Torrecillas, J. M. (2019). UTE's: Cuestiones contables y fiscales (p. 7). Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Recuperado el 2 de febrero de 2025 de <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/45279/ute-s-cuestiones-contables-y-fiscales>
2. Arimany, N. (2008). Las uniones temporales de empresas por el nuevo PGC. *Partida Doble*, (200), 76–86.
3. Cabrejas Guijarro, M. del M. (2012). Personalidad jurídica y capacidad procesal de las uniones temporales de empresas. *CEFLegal. Revista práctica de derecho*, (136), 187–190. Recuperado el 22 de septiembre de 2024 de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/view/11981>
4. García Trevijano Garnica, E. (2004). Las uniones de empresarios en la contratación administrativa. Thomson Civitas.
5. Gómez-Pomar, J. (2020, 2 de febrero). Las uniones temporales de empresas y la defensa de la competencia. *elEconomista.es*.
6. Gordillo Arriaza, E. (1994). Contrato internacional joint venture. *Vox Juris*, 4, 281.
7. Ibáñez, S. G. V. (2001). La liberalización comunitaria del transporte aéreo. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 5(10), 611–626.
8. J.A. García Cruces (2021). *Derecho de Sociedades Mercantiles 3ª Edición* (p. 653). Tirant lo Blanch.
9. Juristo Sánchez, R. (2010). *La unión temporal de empresas contratistas de obras*. Navarra: Aranzadi, S.A.U.

10. Madrigal Esteban, M. J., & Martínez Saldaña, D. (2015). La subrogación de trabajadores y la sucesión de empresa en el ámbito de la contratación pública. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 40, 34. Recuperado el 15 de noviembre de 2024 de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4745/documento/art03.pdf>
11. Mínguez Conde, J. (1999). El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas partícipes. *Estudios Financieros*, (193), 163–184.
12. Platero Alcón, A. (2017). Las uniones temporales de empresas en el ordenamiento jurídico español. *Ratio Juris*, 89–116.
13. Rodríguez Rivera, J. M. (2000). Las uniones temporales de empresas (UTE's). *Fiscal & Laboral al día*, (2ª quincena de octubre), 27–30.
14. Rodríguez Salinas, J.M. (2021). Las UTE como sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 461-462 (agosto-septiembre 2021), pp 107-115 (115). Recuperado el 15 de diciembre de 2024 de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/issue/view/743/833>
15. Vasallo, C. (2018). El contrato de handling aeroportuario. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, LXVIII(271), 618–646.

6.4 Recursos de Internet

1. Aena. (2023, 26 de septiembre). Finaliza el proceso de asignación de las licencias para el servicio de asistencia en tierra a las compañías aéreas. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://www.aena.es/es/prensa/finaliza-el-proceso-de-asignacion-de-las-licencias-para-el-servicio-de---asistencia-en-tierra-a-las-companias-aereas.html&p=1575078740846>
2. Aena. (2024, 21 de febrero). Aena responde de nuevo a Ryanair para desmentir las afirmaciones de la aerolínea sobre su operativa en España. Aena. Recuperado

- el 20 de febrero de 2025 de <https://www.aena.es/es/prensa/aena-responde-de-nuevo-a-ryanair-para-desmentir-las-afirmaciones-de-la-aerolinea-sobre-su-operativa-en-espana.html>
3. Aena. (2025). Guía de tarifas 2025, edición marzo. Aena. Recuperado el 15 de enero de 2025 de: <https://www.aena.es/sites/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=Mn goBlobs&blobwhere=1576870728484&ssbinary=true>
 4. American Airlines. (2025, 15 de enero). Artificial intelligence at American. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://news.aa.com/news/news-details/2025/Artificial-intelligence-at-American-CORP-OTH-01/default.aspx>
 5. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2024, 5 de diciembre). La CNMC aprueba congelar las tarifas de Aena para el próximo año. CNMC. Recuperado el 28 de febrero de 2025 de <https://www.cnmc.es/tarifas-de-aena-para-2025-20241205>
 6. Cuevas Vidal, A. (2024). La ley ampara los derechos de la plantilla subrogada de 'handling' de Iberia hasta 2026. Infobae. Recuperado el 20 de enero de 2025 de <https://www.infobae.com/espana/agencias/2024/01/21/la-ley-ampara-los-derechos-de-la-plantilla-subrogada-de-handling-de-iberia-hasta-2026/>
 7. El Confidencial. (2023, 26 de septiembre). Iberia pierde el 'handling' en Barcelona-El Prat y en otros grandes aeropuertos. Recuperado el 20 de diciembre de 2024 de https://www.elconfidencial.com/empresas/2023-09-26/iberia-pierde-handling-barcelona-el-prat-aeropuertos_3742664/
 8. Europa Press. (2023, 26 de septiembre). Casi una veintena de empresas mundiales pujan por el mayor concurso de 'handling' de Aena, valorado en 5.000 millones. Europa Press. Recuperado el 12 de enero de 2025 de <https://www.europapress.es/turismo/nacional/noticia-casi-veintena-empresas-mundiales-pujan-mayor-concurso-handling-aena-valorado-5000-millones-20230926085956.html>

9. Gómez, M. V. (2024, diciembre 10). La UE se inclina por mantener la exención fiscal al combustible para el transporte aéreo y marítimo. EL PAÍS. Recuperado el 15 de diciembre de 2024 de <https://elpais.com/economia/2024-12-10/la-ue-se-inclina-por-mantener-la-exencion-fiscal-al-combustible-para-el-transporte-aereo-y-maritimo.html>
10. Iberia. (2023). South Europe Ground Services (SOEGS) será la nueva empresa de handling del Grupo IAG. Recuperado el 20 de diciembre de 2024 de <https://grupo.iberia.es/pressrelease/details/19434>
11. Ryanair. (2024, 21 de febrero). España pierde 800.000 plazas para verano 2025 por las excesivas tasas aeroportuarias regionales de Aena. Ryanair Corporate. Recuperado el 20 de febrero de 2025 de <https://corporate.ryanair.com/spanish/espana-pierde-800-000-plazas-para-verano-2025-por-las-excesivas-tasas-aeroportuarias-regionales-de-aena/>
12. Transport & Environment (2023). Aviation's tax gap: How much revenues are governments losing out on due to poor aviation taxation? Transport & Environment. Recuperado el 15 de enero de 2025 de: https://www.ecologistasenaccion.org/wpcontent/uploads/2023/07/Aviation_Tax_Gap_Report_July_2023.pdf
13. Vargas, R. L. (2024, abril 16). *El impuesto europeo al queroseno le costará a España 7.700 millones pero las aerolíneas no ven un apoyo unánime del Gobierno para frenarlo*. La Razón. Recuperado el 20 de enero de 2025 de https://www.larazon.es/economia/impuesto-europeo-queroseno-costara-espana-7700-millones-pero-aerolineas-ven-apoyo-unanime-gobierno-frenarlo_20240416661e437fc0b95c0001fbdb6c.html
14. Zanón, A. (2025, 26 de febrero). Aena roza los 2.000 millones de beneficio y dispara el dividendo un 27%. Expansión. Recuperado el 28 de febrero de <https://www.expansion.com/empresas/transporte/2025/02/26/67beb40f468aeb2f668b459b.html>

